



PRÊMIO CAPES DE TESE
2021

Entrevista

Antônio Paulo Machado Gomes, Vencedor da 16ª edição do Prêmio Capes de Tese 2021

Área de avaliação: Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo

Artigos abordam importantes temas para a profissão

SUMÁRIO

Palavra do Presidente 3

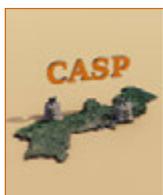


Entrevista

Antônio Paulo Machado Gomes,
Vencedor da 16ª edição do Prêmio Capes de Tese 2021

Maristela Giroto

5



Artigo

Ajuste para perdas da dívida ativa:
Um estudo em municípios pernambucanos

João Gabriel Nascimento de Araújo e Andrezza Patrícia Bezerra da Silva

11



Artigo

Evidenciação de riscos operacionais das instituições
financeiras listadas pela revista Forbes

Janaina Heloise Dobzinski, William Douglas Sacramento,
Franciele Machado de Souza e Rosaly Machado

25



Artigo

Evidenciação do *Impairment test*: estudo comparativo entre empresas do
setor de petróleo e gás listadas na Brasil, Bolsa, Balcão – B3

Ivani Santos de Oliveira, Sheila Silva Santos e José Wagner Moraes de Paiva

37



Artigo Convidado

Funções dos *controllers* em tempos de pandemia

Vitor Henrique de Sá Gaspari e Daniel Magalhães Mucci

51



Artigo

Implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao
Setor Público: um estudo de caso na Universidade Estadual da Paraíba

Jozimario dos Santos Vilela e José Humberto do Nascimento Cruz

63



Artigo

Entre a Teoria e a Prática: julgamentos éticos e a
percepção da disciplina de Ética por estudantes de Ciências Contábeis

Wanderlei de Oliveira Cruz, Rosaly Machado,
Franciele Machado de Souza e Alison Martins Meurer

75

PALAVRA DO PRESIDENTE

São notórios e incontestáveis os avanços que a Contabilidade vem obtendo ao longo do tempo, seja enquanto técnica necessária ao desenvolvimento dos mercados produtivo, financeiro e de capitais, seja pela sua contribuição científica à sociedade, por meio de pesquisas que visam à prosperidade e ao crescimento econômico. Em anos recentes – ao contrário das previsões iniciais –, houve ainda um impulso adicional ao processo evolutivo da profissão e da ciência contábil, provocado pelas novas tecnologias e inteligência artificial (IA). Tudo isso está presente no dia a dia do exercício profissional, no mercado de trabalho e na academia.

Em meio aos avanços, algumas conquistas acabam se tornando simbólicas, porque marcam etapas superadas e representam muito além do fato em si. Um exemplo disso está na entrevista desta edição, com o contador Antônio Paulo Machado Gomes, que venceu o Prêmio Capes de Tese de 2021.

A vitória da pesquisa de Gomes carregava também o feito de ser a primeira tese de Ciências Contábeis escolhida pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), dentro da área de avaliação Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo, em 16 anos de história do Prêmio.

Além disso, com tema muito oportuno, a tese vitoriosa alcançou o reconhecimento de que a contabilidade pode contribuir com a sociedade, combatendo problemas da economia brasileira, como sonegações e injustiças tributárias. A questão da complexidade da legislação tributária do Brasil atrapalha o ambiente de negócios e complica vida dos contribuintes e da própria fiscalização.

É por isso que nós, profissionais da contabilidade, precisamos ser ouvidos nas discussões sobre a reforma tributária, que estão ocorrendo atualmente no Congresso Nacional.

Parabenizo Antônio Paulo Machado Gomes pela conquista, a qual provou que a ciência contábil é capaz de encontrar respostas para ajudar o Brasil a ser um país melhor para os seus cidadãos.

Também merece congratulações a orientadora da tese, Jacqueline Veneroso – professora da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e colaboradora do CFC há vários anos.

Aproveito para estender a minha admiração e respeito aos docentes que se dedicam aos cursos de graduação e de pós-graduação em Ciências Contábeis do Brasil. Em 15 de outubro, é celebrado o Dia do Professor e, em nome da RBC, cumprimento a todos aqueles que ajudam a profissão de tornar cada vez mais forte.

Boa leitura!

Arquivo CFC/César Tadeu



Zulmir Ivânio Breda
Presidente do CFC

EXPEDIENTE

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE
Edição n.º 251, setembro/outubro de 2021 – periódico bimestral
ISSN 0104/8341

- > **Editor**
Conselho Federal de Contabilidade
SAUS, Qd. 5, Bl. J, Ed. CFC, Brasília (DF) – CEP 70070-920
site: www.cfc.org.br; e-mail: cfc@cfc.org.br
- > **Conselho Diretor**
Presidente
Contador Zulmir Ivânio Breda
Vice-Presidentes
Contador Aécio Prado Dantas Júnior
Contador Idésio da Silva Coelho Júnior
Contador Joaquim de Alencar Bezerra Filho
Contador João Altair Caetano dos Santos
Contadora Lucélia Lecheta
Contador Sérgio Faraco
Contadora Sandra Maria de Carvalho Campos
Contadora Vitória Maria da Silva
Técnica em Contabilidade Maria Perpétua dos Santos
- > **Conselheiros Efetivos**
Contador Adriano de Andrade Marrocos
Contador Antônio das Graças Alves Ferreira
Contador Carlos Henrique do Nascimento
Contador Carlos Rubens de Oliveira
Contador Fabiano Ribeiro Pimentel
Contador Garibaldi Dantas Filho
Contador Haroldo Santos Filho
Contador João Gregório Júnior
Contador José Gonçalves Campos Filho
Contador Lourival Alves Cavalcante
Contador Manoel Carlos de Oliveira Júnior
Contador Mateus Nascimento Calegari
Contador Sebastião Célio Costa Castro
Contador Palmira Leão de Souza
Contador Wellington do Carmo Cruz
Contadora Sílvia Mara Leite Cavalcante
Contadora Ticiane Lima dos Santos
- > **Conselheiros Suplentes**
Contador Aloisio Rodrigues da Silva
Contadora Ana Luiza Pereira Lima
Contadora Andrezza Carolina Brito Farias
Contadora Angela Andrade Dantas Mendonça
Contador Antônio de Pádua Soares Pelicarp
Contador Antonio Carlos Sales Ferreira Júnior
Contador Arleon Carlos Stelin
Contador Carlos Barcellos Damasceno
Contadora Clara Germana Gonçalves Rocha
Contador Elias Dib Caddah Neto
Contador Everildo Bento da Silva
Contador Francisco Fernandes de Oliveira
Contador Geraldo de Paula Batista Filho
Contador Glaydson Trajano Farias
Contador Herald de Jesus Campelo
Contador Leonardo da Silveira do Nascimento
Contadora Lucilene Florêncio Viana
Contador José Domingos Filho
Contadora Maria Constança Carneiro Galvão
Contadora Marisa Luciana Schwabe de Moraes
Contadora Nilva Amália Pasetto
Contador Pedro Gabriel Kenne da Silva
Contador Rivaldo Costa Sarmento
Contadora Vânia Labres da Silva
Contador Weberth Fernandes
Técnico em Contabilidade Farney Assis Rodrigues
Técnico em Contabilidade Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho
- > **Coordenadora do Conselho Editorial da RBC**
Doutora Jacqueline Veneroso Alves da Cunha
- > **Conselho Editorial da RBC**
Doutor Antonio Ranha da Silva
Doutor Emanuel Marcos Lima
Doutor Ermani Ott
Doutor Luiz Alberton
Doutora Rosimeire Pimentel Gonzaga
Doutor Wenner Glaucio Lopes Lucena
Doutorando José Luiz Nunes Fernandes
Doutoranda Marisa Luciana Schwabe de Moraes
- > **Jornalista Responsável**
Rafaella Feliciano – 7830/DF
- > **Redação**
Maristela Giroto
- > **Projeto Gráfico**
Igor Outeirai, Marcus Hermeto e Thiago Luis Gomes
- > **Diagramação**
Dianne Freitas
- > **Revisão**
Maria do Carmo Nóbrega
- > **Ilustrações**
Allan Patrick
- > **Colaboradora**
Simone Kuperchmit
- > **Artigos**
Telefone: (61) 3314-9606 – e-mail: rbcartigos@cfc.org.br

Permitida a reprodução de qualquer matéria, desde que citada a fonte. Os conceitos emitidos em artigos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



ENTREVISTA

Antônio Paulo Machado Gomes, Vencedor da 16ª edição do Prêmio Capes de Tese 2021

Área de avaliação: Administração Pública e de Empresas,
Ciências Contábeis e Turismo

Por Maristela Giroto



Considerando a complexidade tributária e os parcelamentos especiais do País, o doutorando Antônio Paulo Machado Gomes resolveu aplicar a Teoria dos Jogos em um cenário com dois participantes – Contribuinte e Fiscalização –, resultando na tese “O impacto da complexidade tributária e dos parcelamentos especiais na tomada de decisão da (des)obediência tributária das empresas brasileiras listadas na B3: um estudo sob a ótica da Teoria dos Jogos”. Pelo brilhante trabalho, ele venceu o Prêmio Capes de Tese, edição de 2021.

Desenvolvida no Doutorado em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), a tese de Gomes conseguiu também o feito de ser a primeira em Ciências Contábeis premiada pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) nos 16 anos de história do Prêmio, criado em 2005 e entregue em 2006 pela primeira vez [Clique aqui](#). Nas edições anteriores, as teses premiadas, nesta área de avaliação, foram de programas de Administração.

“Esse prêmio é importante não apenas para mim, mas para toda classe contábil, pois reafirma que nós, contadores, podemos contribuir para a geração de uma sociedade melhor, para a prosperidade e a ampliação do crescimento do Brasil”, destaca o autor, que é doutor e mestre em Controladoria e Contabilidade pela UFMG, com graduação em Ciências Contábeis pela PUCMinas.

A orientadora do trabalho premiado foi a professora doutora Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, que é também coordenadora do Conselho Editorial da RBC. “Avalio a atribuição do Prêmio Capes de Tese às Ciências Contábeis como um reconhecimento à área pela evolução, estágio de maturidade e contribuição à sociedade”, afirma a professora.

RBC – O sr. foi vencedor do Prêmio Capes de Tese – Edição 2021, na área de avaliação Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo. Como o sr. avalia, em níveis pessoal e profissional, a importância dessa premiação?

Antônio Paulo Machado Gomes – Concluir um doutorado é uma alegria imensa, e saber que você foi aprovado pela banca e que entrou para um segmento muito restrito



Antônio Paulo Machado Gomes

de pessoas é uma satisfação pessoal enorme. Mas, agora, ao saber que a minha tese foi a vencedora do Prêmio Capes de Tese, o sentimento que me veio foi uma alegria extrema e indescritível. A importância dessa premiação é enorme em níveis pessoal e profissional. O Prêmio Capes demonstrou que a tese tem potencial de realmente ajudar as pes-

soas e contribuir significativamente para a ciência, principalmente, para o combate das sonegações e injustiças tributárias que a complexidade tributária do Brasil proporciona e traz aos seus contribuintes.

O Prêmio Capes é muito importante não somente para mim, mas para toda a classe contábil, pois ele reafirma que nós, contadores,

“O resultado do jogo desenvolvido demonstrou que, do ponto de vista econômico, é melhor desobedecer à legislação tributária, isto porque, dada a complexidade tributária, nem a fiscalização, nem o contribuinte conseguem apurar corretamente sua base de cálculo”

podemos contribuir para a geração de uma sociedade mais justa e para a melhoria e ampliação do crescimento brasileiro. Então, esse prêmio é muito importante para mim, como pessoa, como profissional da contabilidade que sou, e para toda a categoria que, com muito afinco, eu represento.

RBC – O título da sua tese é “O impacto da complexidade tributária e dos parcelamentos especiais na tomada de decisão da (des)obediência tributária das empresas brasileiras listadas na B3: um estudo sob a ótica da Teoria dos Jogos”. Como o sr. chegou a esse tema? Poderia fazer um resumo das suas conclusões?
Gomes – Desde o início do doutorado, eu tinha a intenção de realizar um trabalho que pudesse contribuir com a sociedade. O primeiro tema ensaiado com a minha orientadora foi o desenvolvimento de um modelo matemático capaz de identificar indícios de sonegação fiscal. Contudo, entendíamos que esse modelo seria de difícil desenvolvimento pela falta de dados. Então, durante a execução da disciplina Teoria dos Jogos na Faculdade de Direito da UFMG, com o professor Fabiano Lara, surgiu a ideia de desenvolver um jogo da deso-

bediência tributária, considerando a complexidade tributária e os parcelamentos especiais. A professora Jacqueline e eu queríamos estudar os motivos da desobediência tributária e quais os seus instrumentos. Então, concluímos que a melhor forma de alcançar esse objetivo seria por meio do desenvolvimento de um jogo, com dois participantes (Contribuinte e Fiscalização), os quais possuísem duas decisões estratégicas cada um. Com esses parâmetros, desenvolvemos o jogo da desobediência tributária, considerando o processo administrativo fiscal, com seus julgadores (Delegacia de Julgamento – DRJ e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) e as remunerações dos jogadores (Contribuintes e Fiscalização). O resultado do jogo desenvolvido demonstrou que, do ponto de vista econômico, é melhor desobedecer à legislação tributária, isto porque, dada a complexidade tributária, nem a fiscalização, nem o contribuinte conseguem apurar corretamente sua base de cálculo e, para piorar, os parcelamentos especiais, frequentemente publicados, reduzem o valor presente dos tributos pagos intempestivamente.

Portanto, o jogo demonstra que a melhor decisão econômica no jogo da des(obediência) é de-

sobedecer à legislação tributária e recolher o tributo ao abrigo de um parcelamento especial. Assim, quanto mais complexa se torna a nossa legislação tributária em conjunto com o surgimento de novos programas de parcelamentos especiais, mais são comprovados os resultados da tese e, conseqüentemente, a ocorrência sucessiva de desobediência tributária. Somente a título de exemplo, caso o projeto de lei que altera a tributação da renda das pessoas seja aprovado e vire lei, a consequência da falta de debate sobre o projeto e do aumento da complexidade que ele trará fará com que o contencioso administrativo fiscal sobre Distribuição Disfarçada de Lucros aumente exponencialmente, confirmando, desta forma, os resultados da tese.

RBC – O sr. poderia explicar, de forma sintética, como a Teoria dos Jogos é aplicada às tomadas de decisão com base na Contabilidade?
Gomes – A Teoria dos Jogos se preocupa com o modo como os indivíduos tomam decisões quando estão cientes de que suas ações afetam uns aos outros e quando cada indivíduo leva isso em conta. Essa teoria estuda situações estratégicas, nas quais os jogadores escolhem diferentes táticas, na tenta-

tiva de melhorar seu retorno, isto é, sua utilidade esperada. Portanto, a teoria dos Jogos tem como objetivo encontrar estratégias racionais em situações nas quais o resultado depende não só da tática própria de um agente e das condições de mercado, mas também das estratégias escolhidas por outros agentes que, possivelmente, têm técnicas diferentes ou objetivos comuns.

Portanto, a teoria dos Jogos pode ser aplicada a qualquer ciência, desde que o objeto de estudo seja considerado um jogo com dois ou mais jogadores. Na contabilidade, vivemos muitos jogos que podem ser modelados dentro da Teoria dos Jogos, como, por exemplo, na escolha de políticas contábeis, na eficiência da governança corporativa, na auditoria, em finanças, na contabilidade tributária e em muitos outros ramos da Ciência Contábil. Acredito que, em um futuro próximo, a Teoria dos Jogos será a teoria base de vários trabalhos como o meu.

RBC – De acordo com o edital nº 3/2021 da Capes, os critérios de premiação deveriam considerar a originalidade do trabalho; a relevância para o desenvolvimento científico, tecnológico, cultural e social; a qualidade e quantida-

de de publicações decorrentes da tese; a metodologia utilizada; a qualidade da redação; e a estrutura/organização do texto. O sr. acredita que alguns desses critérios se sobressaíram? Quais representaram maiores desafios para o sr.?

Gomes – É difícil saber quais critérios se sobressaíram. Contudo, entendo que a tese buscou contribuir com um problema grande da nossa economia, que todos nós entendemos que é necessário aperfeiçoar, ou seja, que precisamos de uma reforma tributária que realmente melhore o ambiente de negócios e a vida dos brasileiros. A tese mostra que quanto mais deixamos a nossa legislação tributária complexa, mais teremos a desobediência tributária, seja ela voluntária ou involuntária. Vivemos isso todos os dias quando fazemos remendos em nossa legislação tributária, publicando, em várias leis diferentes, pedaços de leis tributárias, as quais dificultam, em muito, o entendimento para apuração da verdadeira base de cálculo do tributo. Isso é ruim para o contribuinte, para a fiscalização e para o julgador, pois nenhum dos três jogadores consegue definir, exatamente, qual é a verdadeira base de cálculo do tributo. Precisamos,

portanto, fazer uma reforma tributária que realmente simplifique o entendimento da apuração dos tributos e não traga remendos à legislação atual. Logo, acredito que o trabalho conseguiu destaque por estudar um problema brasileiro e não replicar estudos estrangeiros. Além disso, a tese desenvolveu variáveis tipicamente brasileiras para o estudo da desobediência tributária, como as *proxies* para a identificação da probabilidade de fiscalização, retorno do planejamento tributário, custo da fiscalização, complexidade tributária e parcelamentos especiais.

RBC – Quais as dicas ou recomendações que o sr. poderia dar a outros pós-graduandos em Contabilidade, as quais poderiam ajudá-los a realizar pesquisas de destaque e relevância para a Ciência Contábil brasileira?

Gomes – Entendo que, como pesquisadores, devemos buscar respostas para melhorar o nosso Brasil. Temos diversos problemas que precisam de pesquisas nacionais que consigam efetivamente ajudar o Brasil a melhorar. Então, a principal dica que eu posso dar é: pense em um problema de pesquisa que realmente vá contribuir com toda a sociedade.

“A tese mostra que quanto mais deixamos a nossa legislação tributária complexa, mais teremos a desobediência tributária, seja ela voluntária ou involuntária. Vivemos isso todos os dias quando fazemos remendos em nossa legislação tributária”

Reconhecimento às Ciências Contábeis

Para a professora orientadora da tese de Ciências Contábeis vencedora do Prêmio Capes 2021, Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, essa conquista de Antônio Paulo Machado Gomes foi motivo de muito orgulho, mas também muito simbólica. “Foi a primeira tese defendida no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFMG em um ano difícil para todos nós, em decorrência da pandemia, por isso é muito gratificante e mostra que estamos no caminho certo”, afirma.

Jacqueline avalia a atribuição, pela primeira vez, do Prêmio Capes de Tese às Ciências Contábeis como um reconhecimento à área pela sua evolução, seu estágio de maturidade e sua contribuição com a sociedade.

“A explicação dessa conquista é muito trabalho, dedicação, persistência e resistência. O Antônio Paulo é brilhante e muito competente. Sua pesquisa traz uma contribuição relevante”, ressalta a orientadora. Ela acrescenta que esse reconhecimento ao trabalho da academia é gratificante e motivador para a área, para a profissão contábil, para os programas de pós-graduação, para os docentes e, principalmente, para os discentes.

Quando questionada sobre qual o caminho que um aluno da pós-graduação em contabilidade deve percorrer para obter destaque em sua pesquisa, a professora da UFMG afirma que o primeiro passo é o comprometimento, porque a trajetória é difícil e desafiadora. “É preciso abrir mão de horas de convívio com a família, com os amigos e de parte da vida social”, diz Jacqueline, mencionando que há um custo de oportunidade envolvido e renúncias que a pessoa deve fazer.

Entre as orientações que a professora dá aos alunos que querem fazer pesquisas na área estão: gastar tempo em busca da sua questão de pesquisa e construção de seu projeto; e ler muito.

“O processo é sofrido, desgasta emocionalmente, mas ser prudente e criterioso, nesse momento, ajuda a prevenir problemas posteriores. As escolhas que estão envolvidas no processo de pesquisa causam muita ansiedade nos alunos. Porém, é preciso que eles saibam que gastar tempo nessa etapa economiza tempo mais tarde. E, em caráter primordial, converse com



Acervo/CFC

Professora Jacqueline Veneroso



PRÊMIO CAPES DE TESE
2021

seus orientadores, marquem reuniões, discutam, apresentem suas ideias e estejam preparados para receber críticas”, orienta Jacqueline.

A professora pondera que nem sempre a primeira ideia que se tem sobre o trabalho será aquela que será desenvolvida, mas ela garante que chegar ao final é gratificante. “O reconhecimento e o destaque são consequência de tudo isso”, assegura.

CASP



Ajuste para perdas da dívida ativa: Um estudo em municípios pernambucanos

Para atender à demanda social e de gestão, a contabilidade pública no Brasil procura, atualmente, adequar-se ao padrão da *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas). Para isso, o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional emitiram normas e manuais que devem ser obrigatoriamente seguidos pelos entes federativos. Assim, este estudo tem como objetivo verificar o desempenho da arrecadação e o nível de adoção dos procedimentos da dívida ativa nos municípios pernambucanos com população acima de 50 mil habitantes. Os procedimentos metodológicos baseiam-se na análise das contas anuais de 35 municípios pernambucanos. Este trabalho tem como base a pesquisa de Braga (2015), que analisou a convergência às NBCASP e ao MCASP dos municípios pernambucanos, no exercício de 2014. A análise dos dados foi realizada no período compreendido entre 2014-2017. Os resultados indicaram que um município pernambucano conseguiu cumprir os prazos estabelecidos e evidenciar devidamente os procedimentos contábeis patrimoniais.

João Gabriel Nascimento de Araújo

Graduado e Mestre em Ciências Contábeis pela UFPE

E-mail: j_gabriel90@hotmail.com

Andrezza Patrícia Bezerra da Silva

Graduada em Ciências Contábeis pela UFPE

E-mail: andrezza.apbs@gmail.com

1. Introdução

A fim de atender às novas demandas sociais e de gestão, sobretudo no tocante da atuação do Brasil no cenário internacional, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) precisou passar por processos de transformações para deixá-la compatível com o que era requerido por seus usuários. Dessa forma, em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabeleceu as Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A gestão pública continua em processo de modernização, com o intuito de resultar em uma Casp convergida às *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas). Nesse sentido, o Ministério da Fazenda emitiu a Portaria n.º 184/2008 e, desde então, várias portarias foram editadas para estabelecer prazos limites para adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), além dos Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), Procedimentos

Contábeis Específicos (PCE) e Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) (SASSO, 2017).

Para este trabalho, destaca-se a portaria relativa aos PCPs, alterada pela STN, que determinou a prorrogação dos pronunciamentos antes previstos para 2012 e estabeleceu a implantação gradual mediante o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIP-CP), publicado como Anexo à Portaria STN n.º 548, de 24 de setembro de 2015. O referido anexo estabelece os prazos para adoção de 19 Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelos entes da Federação, sendo que, para a que tange o reconhecimento, mensuração e evidenciação das Variações Patrimoniais Aumentativas decorrentes de créditos a receber, o prazo final previsto para sua adoção termina em dezembro de 2020, para os estados e o Distrito Federal, em dezembro de 2021, para os municípios com mais de 50 mil habitantes, em 2022, e com até 50 mil habitantes, em 2023, observando-se, ainda, que determinados prazos para alguns procedimentos serão definidos em atos normativos específicos (SASSO, 2017).

No escopo do PIPCP, podem ser encontrados os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) que visam estabelecer regras gerais da consolidação das contas públicas. Tal procedimento visa garantir o reconhecimento de ativos e passivos do setor público, convergir a contabilidade do setor público e ampliar a transparência das contas públicas. Dentre as novas práticas descritas, destaca-se que variações patrimoniais passam a ser registradas pelo regime de competência, entre eles o Procedimento Contábil Patrimonial 04, referente ao reconhecimento, mensuração e evidenciação da

dívida ativa, tributária e não tributária, e seu respectivo ajuste para perdas, uma vez que a dívida ativa é uma fonte potencial de fluxos de caixa para a Fazenda Pública, e tanto a preparação de sistemas e outras providências de implantação quanto a obrigatoriedade dos registros contábeis deveriam ser adotados pelos entes da Federação a partir de 2015.

No contexto municipal, este trabalho tem como base a pesquisa de Braga (2015), que analisou a convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) dos municípios pernambucanos, no exercício de 2014, e observou que o grau de convergência dos municípios de Pernambuco aos novos padrões era considerado baixo, apesar de ter a sua aplicação imediata. Assim, o presente estudo ampliou o período de análise da pesquisa de Braga (2015) a fim de evidenciar a evolução do PCP 04 ao longo dos anos compreendidos entre 2014 e 2017 e contribuir para as análises que usuários da informação contábil governamental possam realizar a respeito da implantação do referido PCP nas demonstrações contábeis dos órgãos municipais.

O objetivo deste trabalho é verificar como está sendo realizada a contabilização do Procedimento Contábil Patrimonial referente à dívida ativa (PCP 04), Anexo Portaria 548/2015, nos municípios pernambucanos. Para alcançar o objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: (i) **analisar o desempenho da arrecadação da dívida ativa entre 2014 e 2017;** (ii) **identificar as cidades que se destacam, com melhor arrecadação, em relação ao valor previsto;** e (iii) **analisar a existência da contabilização do ajuste para perdas.**



“Como determinado pela STN (2015), o objetivo do PIPCP é estabelecer prazos máximos para a consolidação das contas públicas e validação de dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi).”

Dessa forma, com base no Procedimento Contábil Patrimonial referente à dívida ativa (PCP 04), Anexo Portaria n.º 548/2015, segue o questionamento norteador desta pesquisa: **Qual o nível de aderência relativo ao PCP 04 dos municípios pernambucanos com população acima de 50 mil habitantes?**

2. Referencial Teórico

2.1 Convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais

O setor público brasileiro vem passando por profundas modificações nas últimas décadas. A exigência da população por melhorias nos serviços prestados e por cargas tributárias menores aumentou a importância com que os gestores públicos veem a sua atividade financeira, sob a perspectiva da transparência, da economicidade, da eficiência e da eficácia (NASCI-MENTO, 2008).

Assim, buscaram-se realizar mudanças regulatórias e normativas capazes de atender a essa demanda da sociedade por meio da convergência aos padrões internacionais determinados nas Ipsas, que é aplicada em países como

Austrália, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido, como forma de reagir à concorrência global e às crises econômicas (VICENTE, MORAIS, & NETO, 2012).

As Ipsas têm como referência as normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (Iasb), voltado ao setor privado (MELO, PIETRO & ANDRADE, 2012). Ao se aplicar esse novo modelo de contabilidade no setor público, observou-se um enfoque mais adequado ao patrimônio, o que contribui tanto no processo de tomada de decisão quanto no processo de avaliação da gestão dos recursos (OLIVEIRA, SANTOS, & SIMÕES, 2016).

Dessa forma, em 2008, como órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro do *International Federation of Accountants* (Ifac), o CFC emitiu o documento “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”, que estabelecia diretrizes relacionadas à promoção e ao desenvolvimento conceitual, à convergência às normas internacionais e ao fortalecimento institucional da Contabilidade (STN, 2015). Posteriormente, o CFC realizou audiências públicas com a classe contábil, resultando então na aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Apli-

cadas ao Setor Público. As NBCASP (NBC TSP ou NBC T 16) surgiram em 2008 com dez normas, sendo emitida a décima primeira norma em 2011. Também em 2008, a STN uniu as regras contábeis que visam à consolidação das contas públicas em uma única publicação, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2015). Segundo Bertolino (2012), essas normas mostram o esforço dessas duas instituições brasileiras de contabilidade em promover o desenvolvimento conceitual, o fortalecimento das bases institucionais da contabilidade pública e o resgate de procedimentos contábeis embasados pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade e da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

Por fim, a STN e o CFC mostram seus papéis estabelecidos na adoção e adequação das normas internacionais, ao definir que o CFC seja o responsável pela edição das NBC TSP, determinando a base conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, e a STN realize a edição do MCASP, estabelecendo regras para implantação das NBC TSP consoante à consolidação das contas públicas em observância à Lei de Responsabilidade Fiscal (STN, 2015).

2.2 PIPCP e a contabilidade no setor público

Com vistas à necessidade de se adequarem aos padrões contábeis internacionais, as práticas contábeis do setor público precisaram ser constantemente revistas. Dessa forma, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) a Secretaria do Tesouro Nacional fica incumbida de consolidar as contas públicas nacionais e normatizar as regras gerais para esta consolidação (STF, 2015). Além disso, o Ministério da Fazenda, em sua Portaria n.º 184/2008 também confere à STN a adoção dos procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos pelo CFC (MF, 2008). Dessa forma, surge a Portaria STN n.º 828/2011 que exigia a publicação de um cronograma de implantação das NBCASP pelos entes da Federação (SCARAMELLI, 2019).

Entretanto, com as dificuldades encontradas nos primeiros anos da Portaria n.º 828/2011, a STN emitiu posteriormente a Portaria n.º 634/2013 (SCARAMELLI, 2019), onde ajustes foram realizados e determina os prazos para a adoção do DCASP e PCASP, e principalmente dos PCP, que terão seus respectivos prazos finais de implantação estabelecidos por atos normativos da STN (STN, 2013).

A fim de obedecer ao determinado pela Portaria n.º 634/2013, Art. 13, a STN edita a Portaria n.º 548/2015, que aprova, por meio de anexo da própria Portaria, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, anteriormente

citados nos arts. 6º e 7º da Portaria STN n.º 634/2013 (STN, 2015).

Assim, surge o PIPCP, que substituindo os prazos da Portaria STN n.º 828/2011, se apresenta como o detalhamento da Parte II do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (PICCINI, 2018) e foi editado levando em consideração a experiência nacional e internacional, o estabelecimento de uma lógica de gradualismo e participação dos agentes envolvidos em sua elaboração (STN, 2015).

Como determinado pela STN (2015), o objetivo do PIPCP é estabelecer prazos máximos para a consolidação das contas públicas e validação de dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Entretanto, é recomendado que cada ente da Federação estabeleça sua própria adequação detalhada em relação aos prazos estabelecidos para que se adaptem às suas peculiaridades e consigam implantar os requisitos necessários para cada procedimento (STN, 2015).

Um dos primeiros procedimentos descritos no PIPCP refere-se ao das variações patrimoniais aumentativas decorrentes de créditos a receber. Nesse plano de implementação, estão incluídos os créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições; créditos previdenciários; demais créditos a receber; créditos de dívida ativa, tributária e não tributária; e os respectivos ajustes para perdas.

Em relação à Dívida Ativa tribu-

tária, bem como à não tributária, o anexo da Portaria STN n.º 548/2015 traz que essa deve manter relação com os registros do crédito tributário e não tributário por competência. Contudo, é necessário que o ente da Federação avalie e mensure possíveis perdas na arrecadação de tributos e multas (STN, 2015). Não se trata das perdas dos créditos inscritos em Dívida Ativa, mas, sim, de perdas decorrentes de frustração na arrecadação antes de ocorrer a devida apuração de liquidez e certeza do débito pelo órgão competente e a consequente inscrição em Dívida Ativa (STN, 2015).

Ainda segundo o anexo da Portaria STN (2015), os prazos estabelecidos deverão ser obrigatoriamente seguidos pelos entes da Federação. Dentre esses prazos, há o referente ao PCP 04 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas, que traz a preparação de sistemas e outras providências de implantação e obrigatoriedade dos registros contábeis para que ocorra de imediato, tanto para a União quanto para o Distrito Federal e Estados, municípios com mais de 50 habitantes e municípios com até 50 mil habitantes, considerando que sua verificação pelo Siconfi se inicie em 2016, utilizando os dados obtidos em 2015.

3. Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa foi desenhada como um estudo exploratório de análise documental. Foram delimitados, para o presente estudo, os municípios que possuem a população maior do que 50 mil habitantes, pois, de acordo com Braga (2015), a faixa populacional possui relação positiva com o grau de convergência atingido pelos municípios de Pernambuco.



“De maneira complementar e para poder explicar os resultados encontrados, buscou-se analisar dentro da página web de cada município que arrecadou da dívida ativa valores superiores ao previsto no exercício os métodos utilizados para conseguir tamanha arrecadação.”

A análise dos dados foi realizada para o período de 2015, 2016 e 2017. A escolha deste período baseou-se no propósito de que os exercícios desses anos foram os primeiros de vigência do PIPCP, sobretudo quanto à adoção e à evidência da dívida ativa, tributária e não tributária e seus ajustes para perdas.

Buscou-se estudar o ajuste para perdas da dívida ativa por esta ser uma nova conta a ser incluída nas demonstrações contábeis, e, além disso, como a dívida ativa é uma das fontes de receita municipal, sua arrecadação demonstra o potencial do governo em obter recursos, sinalizando, assim, sua capacidade em fornecer serviços à população (LIMA & DINIZ, 2016).

A coleta de dados foi realizada entre setembro de 2018 e março de 2019, por meio de acesso ao sistema de consulta pública e-TCE-PE, site que foi desenvolvido pelo próprio Tribunal de Contas do Estado e que disponibiliza as contas públicas do Estado de Pernambuco e seus municípios para consulta do público em geral. Apesar disso, nem todas as informações necessárias para a coleta e análise realizadas nesse estudo estavam disponíveis, evi-

denciando que alguns municípios apresentam em suas demonstrações contábeis um número menor de informações do que outros.

Para compor a base de dados, foram observadas as demonstrações contábeis consolidadas, sendo estas o Balanço Patrimonial – BP e do Comparativo da Receita Orçada com a Receita Arrecadada dos 35 municípios pernambucanos. Para analisar o nível de convergência dos municípios pernambucanos com população acima de 50 mil habitantes ao PCP 04 e MCASP nos anos de 2016 e 2017, foi utilizado o modelo adaptado de Braga (2015) onde é estabelecido por meio da análise dos conteúdos das Demonstrações contábeis, os pesos dispostos na escala estruturada:

0) ponto para os itens que não atenderam a exigência: não apresenta a conta de ajuste, metodologia e memória de cálculo;

- 1) ponto para os itens que adotaram parcialmente a exigência: apresenta conta de ajuste, mas não apresenta metodologia e/ou memória de cálculo; e
- 2) pontos para os itens que atendem as exigências estabelecidas no PCP 04 e MCASP: apresenta a conta de ajuste, metodologia e memória de cálculo.

De maneira complementar e para poder explicar os resultados encontrados, buscou-se analisar dentro da página web de cada município que arrecadou da dívida ativa valores superiores ao previsto no exercício os métodos utilizados para conseguir tamanha arrecadação.



4. Análise dos Dados

4.1 Desempenho da arrecadação da dívida ativa

No Quadro 1, é possível observar que 14 municípios tiveram um aumento na arrecadação de sua dívida ativa.

O valor mais significativo neste período foi o da cidade do Recife, que aumentou o valor arrecadado em R\$21.826.892,52, saltando de R\$52.056.462,56 em 2014 para R\$73.883.355,08 em 2015. Este resultado foi devido ao incremento nas medidas de cobrança dos créditos, além dos mutirões de negociação realizados entre julho e dezembro de 2015.

Por sua vez, o Município de Caruaru, no período de 2014 e 2015, apresentou a diferença de R\$13.791.493,42 em sua arrecadação, o segundo maior valor entre os municípios. Contudo, no site da Prefeitura de Caruaru não foram encontradas informações referentes ao método utilizado para conseguir tal arrecadação.

Paulista foi a cidade que arrecadou o terceiro maior valor, obtendo um aumento de R\$2.242.152,7 de sua dívida ativa em 2015. O site da Prefeitura do Paulista também não divulga o meio de arrecadação para esse valor, mas revela que em outubro foi realizado um mutirão tributário para prescrição da dívida ativa, a fim de atender os moradores e comerciantes que possuem algum débito (não ajuizado) com a prefeitura, anterior ao ano de 2011, possibilitando a estes, ao prescrever a dívida ativa, isenção do valor principal e dos juros e multas do tributo municipal.

O Quadro 2 mostra uma redução no número de cidades que tiveram êxito na recuperação de sua dívida ativa.

Dentre as 9 cidades que ultrapassaram o valor orçado, Recife novamente se mostra como o muni-

Quadro 1 – Dívida ativa arrecadada: 2014 x 2015 (em R\$)

Municípios	2014	2015	Diferença
Recife	52.056.462,56	73.883.355,08	21.826.892,52
Caruaru	8.530.682,85	22.322.176,27	13.791.493,42
Paulista	6.114.396,46	8.356.549,24	2.242.152,78
Jaboatão	26.060.612,93	28.061.785,87	2.001.172,94
Gravatá	1.551.112,12	3.551.927,86	2.000.815,74
Santa Cruz do Capibaribe	3.263.306,94	4.295.136,22	1.031.829,28
Ipojuca	467.026,61	810.086,32	343.059,71
Garanhuns	1.186.701,52	1.512.165,88	325.464,36
Goiana	594.333,76	893.496,03	299.162,27
Cabo de Santo Agostinho	998.701,10	1.209.669,60	210.968,50
Carpina	201.120,89	316.129,70	115.008,81
Serra Talhada	395.877,61	495.293,17	99.415,56
Moreno	394.390,62	419.787,80	25.397,18
Arcoverde	1.071.288,27	1.092.499,72	21.211,45

Fonte: elaboração própria baseada nos dados presentes no comparativo da receita arrecadada x receita orçada dos municípios (2019).

Quadro 2 – Dívida ativa arrecadada: 2015 x 2016 (em R\$)

Municípios	2015	2016	Diferença
Recife	73.883.355,08	92.169.379,59	18.286.024,51
Petrolina	7.125.123,44	11.045.448,71	3.920.325,27
Paulista	8.356.549,24	9.454.944,18	1.098.394,94
Garanhuns	1.512.165,88	2.233.659,52	721.493,64
São Lourenço da Mata	-	353.351,72	353.351,72
Araripina	24.520,30	368.177,95	343.657,65
Paudalho	451.567,05	665.663,90	214.096,85
Salgueiro	226.578,08	315.724,77	89.146,69
Buique	55.637,01	112.994,93	57.357,92

Fonte: elaboração própria baseada nos dados presentes no comparativo da receita arrecadada x receita orçada dos municípios (2019).

cípio com maior arrecadação do estado, obtendo R\$92.169.379,59 em 2016 e resultando em uma diferença de R\$18.286.024,51 em comparação com o ano de 2015. Isso se deu por condições especiais de pagamento previstas no Plano de Parcelamento Incentivado (PPI), em que os pagamentos poderiam ter até 90% nos juros e nas multas se feitos à vista, e outros descontos menores foram aplicados dependendo do número de parcelas.

Petrolina obtém o valor de R\$3.920.325,27, o segundo maior valor quando comparado o aumento de arrecadação de dívida ativa dos municípios pernambucanos. Entretanto, no site da prefeitura, não foram encontradas informações que justificassem este aumento. Por outro lado, Paulista,

que outra vez consegue aumentar o valor de arrecadação de sua dívida ativa, coloca em seu site que, no ano de 2016, concedeu desconto de 100% nos juros e multas para quem realizasse o pagamento do tributo em cota única.



Por fim, o Quadro 3 revela que houve uma elevação no número de municípios que conseguiram aumentar a arrecadação de sua dívida ativa, passando de 9 para 25.

Goiana foi o município que mais se destacou, conseguindo a diferença de R\$16.134.174,24. Como no município de Recife, Goiana oferece descontos de até 100% nas multas e juros para pagamento do tributo em parcela única, e outros valores para pagamentos a prazo para as multas, pois tinha como objetivo beneficiar os contribuintes com descontos e aumentar a arrecadação do município durante o período de crise que o país enfrenta.

Os municípios de Camaragibe (R\$3.362.477,02), Vitória de Santo Antão (R\$3.174.800,59) e Santa Cruz do Capibaribe (R\$1.135.156,14) se apresentam como os que tiveram maiores diferenças entre os anos de 2016 e 2017 após Goiana, entretanto, em nenhum dos sites dessas prefeituras, há notícias ou informações referentes ao meio de arrecadação da dívida ativa.

4.2 Municípios que se destacaram com melhor arrecadação em relação ao valor previsto

Os resultados trazidos na Tabela 1 demonstram que, no ano de 2015, dos 35 municípios analisados, apenas 6 conseguiram arrecadar um valor igual ou maior do que o valor orçado, sendo estes Jaboatão dos Guararapes, Timbaúba, Paulista, Petrolina, Carpina e Recife.

O Município de Jaboatão dos Guararapes se destaca por sua arrecadação, sendo este 10,75x a mais do valor previsto. Porém, ao buscar informações no portal da prefeitura para analisar a justificativa referente à arrecadação que resultou em tal aumento, não foram encontradas notícias referentes ao ano de 2015.

Quadro 3 – Dívida ativa arrecadada: 2016 x 2017 (em R\$)

Municípios	2016	2017	Diferença
Goiana	781.716,00	16.915.890,24	16.134.174,24
Camaragibe	767.356,92	4.129.833,94	3.362.477,02
Vitória de Santo Antão	1.340.408,32	4.515.208,91	3.174.800,59
Santa Cruz do Capibaribe	3.225.870,61	4.361.026,75	1.135.156,14
Ipojuca	291.017,80	1.380.740,91	1.089.723,11
Garanhuns	2.233.659,52	3.312.121,13	1.078.461,61
Escada	134.157,20	932.064,89	797.907,69
Gravatá	2.919.645,20	3.671.134,01	751.488,81
Belo Jardim	602.126,19	1.340.313,17	738.186,98
Igarassu	107.004,72	817.939,13	710.934,41
Olinda	4.152.476,42	4.858.784,48	706.308,06
Salgueiro	315.724,77	571.530,90	255.806,13
Cabo de Santo Agostinho	207.562,55	459.181,17	251.618,62
Palmares	-	248.751,45	248.751,45
Araripina	368.177,95	548.464,55	180.286,60
Carpina	280.857,68	442.674,86	161.817,18
São Bento do Una	167.720,35	304.678,63	136.958,28
Paudalho	665.663,90	799.641,18	133.977,28
Moreno	365.366,91	497.313,05	131.946,14
Serra Talhada	402.141,43	506.722,25	104.580,82
Limoeiro	200.824,21	270.442,70	69.618,49
Surubim	291.770,86	330.375,72	38.604,86
Timbaúba	315.418,27	344.864,73	29.446,46
Arcoverde	890.408,21	904.288,38	13.880,17
Jaboatão	25.054.944,85	25.062.562,99	7.618,14

Fonte: elaboração própria baseada nos dados presentes no comparativo da receita arrecadada x receita orçada dos municípios (2019).

Tabela 1 – Arrecadação dos municípios em 2015

Municípios	X
Jaboatão dos Guararapes	10,75x
Timbaúba	3,43x
Paulista	2,05x
Petrolina	1,52x
Carpina	1,27x
Recife	1,05x

Fonte: elaboração própria baseada nos dados presentes no comparativo da receita arrecadada x receita orçada dos municípios (2019).

Timbaúba, Petrolina e Carpina também não apresentaram informações referentes às suas dívidas ativas nos sites de suas prefeituras. Por outro lado, Paulista demonstra que concede desconto integral de multas e juros para o contribuinte que pagar o tributo em conta única, enquanto Recife faz uso de mutirões de renegociação de dívidas, além de oferecer descontos de 90% nas multas e juros a quem decide quitar o débito à vista, e proporciona descontos variados



àqueles que optarem por parcelar.

A Tabela 2 apresenta novamente seis municípios que arrecadam acima do valor orçado no ano de 2016.

Na Tabela 2, destaca-se o Município de Araripina, que arrecadou 4,23x a mais. Entretanto, em seu sítio eletrônico não há notícias que explicam esse valor. Em seguida, o Município de Petrolina apresenta a maior arrecadação; em seguida, aparecem Garanhuns, Goiana, Buíque e Paulista. Desses municípios, apenas Paulista traz em seu site que estimula o pagamento da dívida ativa oferecendo descontos nos encargos ao contribuinte. Nos demais, não foram encontradas informações referentes ao método de estímulo ao pagamento do tributo.

Na Tabela 3, apesar de 9 cidades arrecadarem acima do valor estipulado, Ipojuca foi o município que mais arrecadou, obtendo 2,27x a mais do valor orçado da dívida ativa.

Na página da prefeitura, buscou-se estimular os contribuintes por meio de campanhas na mídia, além de continuar o trabalho realizado em conjunto entre o Núcleo de Inteligência Fiscal e a equipe do Cadastro Imobiliário.

Camaragibe, Salgueiro, Araripina e Petrolina também oferecem descontos para o pagamento do tributo em parcela única por seus contribuintes. Os demais municípios não divulgaram em seus sítios eletrônicos o meio usado para conseguir superar o valor da dívida ativa orçada no ano de 2017.

4.3 Nível de convergência

4.3.1 Adoção da conta de ajuste para perdas da dívida ativa

Ao verificar as notas explicativas dos Balanços Patrimoniais dos anos de 2016 e 2017 dos 35 mu-

Tabela 2 – Arrecadação dos municípios em 2016

Municípios	X
Araripina	4,23x
Petrolina	1,70x
Garanhuns	1,23x
Goiana	1,23x
Buíque	1,03x
Paulista	1,02x

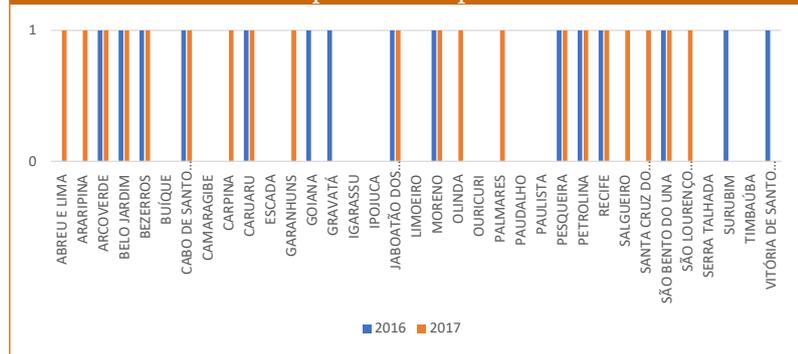
Fonte: elaboração própria baseada nos dados presentes no comparativo da receita arrecadada x receita orçada dos municípios (2019).

Tabela 3 – Arrecadação dos municípios em 2017

Municípios	X
Ipojuca	2,27x
Camaragibe	1,92x
Salgueiro	1,38x
Araripina	1,34x
Garanhuns	1,33x
Carpina	1,20x
Petrolina	1,20x
Goiana	1,06x
Igarassu	1,04x

Fonte: elaboração própria baseada nos dados presentes no comparativo da receita arrecadada x receita orçada dos municípios (2019).

Quadro 4 – Adoção da conta de ajuste para perdas da dívida ativa pelos municípios



Em que:

(0) “Sem conta de ajuste para perdas da dívida ativa” ;

(1) “Apresenta conta de ajuste para perdas da dívida ativa”.

Fonte: os autores (2019).

nicipios pernambucanos analisados no presente trabalho, nota-se que 15 municípios cumpriram a obrigatoriedade descrita no primeiro ano, enquanto, no ano seguinte, este número aumenta para 20 municípios, como demonstrado no Quadro 4.

Vale ressaltar que, ainda que Olinda e Recife apresentem a conta de ajuste para perdas da dívida ativa, para o Município de Olinda,

a conta, no ano de 2017, está inserida na nota explicativa, enquanto para a cidade do Recife, a conta se apresenta inserida em “Realizável a Longo prazo”.

Apesar do aumento da adoção da conta redutora “Ajuste para perdas da dívida ativa”, observou-se que, tanto no ano de 2016 quanto no ano de 2017, a maioria dos saldos apresentados para dedução da dívida ativa era de R\$0,00.

“Na página da prefeitura, buscou-se estimular os contribuintes por meio de campanhas na mídia, além de continuar o trabalho realizado em conjunto entre o Núcleo de Inteligência Fiscal e a equipe do Cadastro Imobiliário.”

4.3.2 Contabilização do ajuste para perdas da dívida ativa

Segundo o SFT (2018), ainda que os créditos inscritos em dívida ativa possuam prerrogativas jurídicas para sua cobrança, há a significativa probabilidade de sua não realização. Por conta disso, as perdas esperadas referentes à dívida ativa deverão ser registradas por meio de uma conta redutora do ativo.

Quanto à responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas, estas são conferidas ao órgão ou entidade competente para a gestão da dívida ativa, e a metodologia utilizada, junto à memória de cálculo do ajuste para perdas, deverão ser divulgadas em Notas Explicativas (SFT, 2018).

Em 2016, de 35 cidades analisadas, 20 não apresentaram a conta relativa ao ajuste para perdas da dívida ativa. Das 15 que apresentaram a conta retificadora, 10 se limitaram a inserir a conta no Balanço Patrimonial com o saldo de R\$0,00, e das outras 5 cidades que apresentaram saldos expressivos nesta conta, 3 não mostram como o cálculo foi realizado.

Os únicos destaques no ano de 2016 foram os municípios de Goiânia e Recife. O primeiro município citado cumpriu o proposto parcialmente ao somente evidenciar o mé-

Tabela 5 – Análise dos Balanços Patrimoniais nos anos de 2016 e 2017

Municípios	2016	2017
Abreu e Lima	(0)	(1)
Araripina	(0)	(1)
Arcoverde	(1)	(1)
Belo Jardim	(1)	(1)
Bezerros	(1)	(1)
Buíque	(0)	(0)
Cabo de Santo Agostinho	(1)	(1)
Camaragibe	(0)	(0)
Carpina	(0)	(1)
Caruaru	(1)	(1)
Escada	(0)	(0)
Garanhuns	(0)	(1)
Goiana	(1)	(0)
Gravatá	(1)	(0)
Igarassu	(0)	(0)
Ipojuca	(0)	(0)
Jaboatão Dos Guararapes	(1)	(1)
Limoeiro	(0)	(0)
Moreno	(1)	(2)
Olinda	(0)	(1)
Ouricuri	(0)	(0)
Palmares	(0)	(1)
Paudalho	(0)	(0)
Paulista	(0)	(0)
Pesqueira	(1)	(1)
Petrolina	(1)	(1)
Recife	(1)	(1)
Salgueiro	(0)	(1)
Santa Cruz do Capibaribe	(0)	(1)
São Bento do Uma	(1)	(1)
São Lourenço da Mata	(0)	(1)
Serra Talhada	(0)	(0)
Surubim	(1)	(0)
Timbaúba	(0)	(0)
Vitória de Santo Antão	(1)	(0)

Tabela realizada seguindo o modelo adaptado de Braga (2015), em que a análise foi realizada por meio da distribuição de pesos, onde: (0) ponto para os itens que não atenderam a exigência; (1) ponto para os itens que adotaram parcialmente a exigência; e (2) pontos para os itens que atendem as exigências estabelecidas no PCP 04 e MCASP.

Fonte: os Autores (2019).

todo utilizado para compor a conta de ajuste e não demonstrar sua memória de cálculo, enquanto Recife, ao mostrar o detalhamento do valor da conta “Realizável a Longo Prazo” apresentada no Balanço Patrimonial, não explica a metodologia para constituir a conta retificadora da Dívida Ativa Tributária.

Vale ressaltar que, dos 15 municípios que obtiveram peso 1 em 2016, nenhum demonstrou a memória de cálculo.

No ano de 2017, 20 cidades passaram a apresentar a conta referente ao ajuste para perdas da dívida ativa. Dessas cidades, 10 apresentaram a conta redutora com o saldo de R\$0,00, e apenas o município de Araripina justifica esse resultado ao dizer que o ajuste para perdas foi constituído em montante julgado suficiente para fazer face a eventuais perdas na realização dos valores a receber, em longo prazo, com base na média de arrecadação dos últimos 3 exercícios em comparação com o estoque das dívidas ativas. As demais não apresentaram a metodologia e/ou memória de cálculo.

Das outras 10 cidades apresentaram valor na conta de ajuste, Abreu e Lima traz em suas Notas Explicativas que realizou o cálculo segundo a metodologia apresentada no MCASP, porém, não mostra sua

memória de cálculo. Arcoverde explica que o ajuste para perdas da dívida ativa foi constituído pela média percentual verificada em exercícios anteriores e com base no lançamento do exercício fiscal de 2012, contudo, também não demonstra sua memória de cálculo.

Jaboatão dos Guararapes determina que foi realizada a atualização monetária pelo IPCA dos créditos a longo prazo, sem demonstrar a memória de cálculo. Recife, por sua vez, tornou a exibir o detalhamento do valor da conta “Realizável a Longo Prazo” apresentada no Balanço Patrimonial, não especificando qual a metodologia utilizada ou a memória de cálculo para a conta de “Ajuste para perdas da Dívida Ativa”. São Bento do Una coloca que a conta de ajustes para perdas da dívida ativa foi constituída em montante julgado suficiente para fazer face a eventuais perdas na realização dos valores a receber, em longo prazo, com base na média de arrecadação dos últimos três exercícios em comparação com o estoque das dívidas ativas, mas sem demonstrar a memória de cálculo. E São Lourenço da Mata, embora apresen-

te o saldo de R\$-8.645.935,50, não detalha a metodologia para a constituição de tal valor ou apresenta a memória de cálculo.

Carpina sequer apresentou notas explicativas em seu balanço patrimonial de 2017. O Município de Garanhuns, mesmo mostrando o valor de R\$-11.827.656,18 na conta de ajuste de perdas de créditos a longo prazo, determinou em sua nota explicativa que a metodologia utilizada e memória de cálculo para Perdas da Dívida Ativa não constava para o município.

Ao contrário dos demais, os municípios de Moreno e Olinda explicam a metodologia para compor a conta analisada detalhadamente.

Moreno traz no item “b.4. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis b) Constituição de provisões” de sua Nota Explicativa que



“Segundo o SFT (2018), ainda que os créditos inscritos em dívida ativa possuam prerrogativas jurídicas para sua cobrança, há a significativa probabilidade de sua não realização.”

o valor da provisão é igual ao saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa menos o percentual da média percentual de recebimentos multiplicado pelo mesmo saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa, e em seguida demonstra o passo a passo de sua memória de cálculo, tornando-se, assim o único a atender totalmente às exigências dispostas no PCP 04 e MCASP. Já Olinda, mesmo não evidenciando a conta analisada no Balanço Patrimonial, coloca em suas Notas Explicativas que o ajuste para perdas de Dívida Ativa tem sua metodologia baseada em períodos passados, utilizando-se a média percentual de recebimento passado e o saldo atualizado da conta de créditos inscritos em Dívida Ativa, e demonstra o que explica por meio do detalhamento do cálculo.

Piccini (2018) mostra em seu trabalho que a maioria dos municípios analisados que reconheceram suas dívidas ativas nos ativos não realiza a prática do procedimento “Ajuste para Perdas de Créditos a Receber”. Este mesmo resultado pode ser observado na maior parte dos municípios analisados neste estudo, que, apesar da evolução, ainda atende parcialmente ao determinado no PIPCP. Por outro lado, Braga (2015) observou em seus resultados que os municípios pernambucanos apresentaram o menor nível de adequação do Balanço Patrimonial, o que dificulta a comparabilidade entre informações.

5. Considerações Finais

O presente trabalho procurou analisar se a exigência de contabilização do Procedimento Contábil Patrimonial referente à dívida ativa (PCP 04), Anexo Portaria 548/2015, está sendo realizada pelos municípios pernambucanos com população acima de 50 mil habitantes. A partir disso, foram encontrados 35 municípios, e as demonstrações contábeis analisadas foram as publicadas no exercício compreendido entre 2014-2017, com enfoque nos balanços patrimoniais dos anos de 2016-2017. Esta pesquisa foi fundamentada na dissertação de Braga (2015), que realizou um estudo referente à convergência às NBCASP e ao MCASP dos municípios pernambucanos em 2014.

Ao analisar os resultados encontrados, observou-se que ainda hoje poucos municípios com mais de 50 mil habitantes conseguem arrecadar o valor orçado de suas dívidas ativas, e os que mais arrecadaram não demonstraram em seus Balanços Patrimoniais de 2016 a adoção das informações requeridas no prazo estabelecido pela STN. Em 2017, o cenário se mostra mais favorável, contudo, o nível de adoção continua abaixo do desejado. Assim, os resultados indicam que o Município de Moreno conseguiu cumprir os prazos estabelecidos no PIPCP e evidenciou devidamente os procedimen-

tos contábeis patrimoniais acerca da dívida ativa e de seu ajuste para perdas, segundo o MCASP. Ainda assim, vale ressaltar o pequeno avanço observado entre 2016 e 2017, demonstrando que os municípios de Pernambuco analisados têm se mobilizado para se adequar ao que é exigido pelo PIPCP.

Como limitação, tem-se a falta de disponibilidade de algumas informações buscadas nos sites das prefeituras, onde alguns sites, não retornaram resultados à busca de informações referente ao ano desejado ou quanto à dívida ativa. Além disso, na época da realização da coleta de dados, as prefeituras ainda não haviam concluído a entrega de sua prestação de contas, o que impossibilitou a comparação com dados mais recentes.

Diante disso, pretende-se que este assunto venha a ser objeto de estudos durante as próximas etapas de adoção gradual dos PCPs e auxilie em futuras pesquisas quanto ao nível de adaptação à nova estrutura normativa da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Sugere-se que futuros trabalhos verifiquem o nível de evidenciação de outros procedimentos patrimoniais; e, mais uma vez, o ajuste para perdas da dívida ativa, ampliando para um estudo comparativo com os próximos exercícios, replicados em outros municípios, bem como em órgãos públicos estaduais, distrital e federais.



Referências

BERTULINO, M. M., PETER, M. G. A., MENESES, A. F., & MACHADO, M. V. V. (2012). Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. *Revista Controle*, Fortaleza, 10(1), 217-242.

BRAGA, I. A. (2015). *Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014*. 2015. Dissertação de Mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, Brasil.

PORTARIA n.º 184, de 25 de agosto de 2008. (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado em 10 junho, 2019, de <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/arquivos/portaria-no-184-de-25-de-agosto-de-2008.pdf>

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. (n.d). *Entenda o PIPCP*. Recuperado em 10 junho, 2019, de: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/publicado-o-plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais>

PORTARIA n.º 634, de 19 de novembro de 2013. (2013). Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional. Recuperado em 10 junho, 2019, de http://servicos2.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria_stn_634_2013_processo_convergencia.pdf

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. (2018). *Manual de contabilidade aplicado ao setor público*. Recuperado em 25 janeiro, 2019, de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. (2015). *Plano de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais*. Recuperado em 25 janeiro, 2019, de <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/Portaria-STN-548-2015-anexo-pipcp/331a2764-dc97-473a-82b0-deb3cdd2380f>

LIMA, S. C., & MUNIZ, J. A. (2016). *Contabilidade pública: análise financeira governamental*. São Paulo: Atlas.

MELO, K. B., PIETRO, M. F., & ANDRADE, M. E. M. C. (2012, novembro). Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: Um estudo exploratório no município de Uberlândia – MG. *Anais do Encontro de Administração Pública e Governo*, Salvador: BA, Brasil. Recuperado em 10 junho, 2019, de http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_EnAPG237.pdf

NASCIMENTO, L. S. (2008). A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil. *XIII Prêmio Tesouro Nacional*, Brasília, DF, Brasil. Recuperado em 01 junho, 2019, de http://www.stn.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Premio2008_Tema_3_3.pdf

OLIVEIRA, M. V. P., SANTOS, E. F., & SIMÕES, E. F. (2016). Contabilidade aplicada ao setor público: A adoção de um novo modelo no Brasil. *Revista de Administração e Contabilidade*, 8(1), 56-67. 2016. Recuperado em 03 junho, 2019, de www.reacfat.com.br/index.php/react/article/download/156/165

PICCINI, A. J. (2018). *Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público: uma contribuição na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros*. Dissertação de Mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, Brasil.

IPTU 2017. (n.d.). Recuperado em 20 maio, 2019, de http://goiana.pe.gov.br/iptu-2017-2/Contribuinte_tera_desconto_integral_de_Dividua_Ativa_no_Paulista. (n.d.). Recuperado em 11 maio, 2019, de <http://paulista.pe.gov.br/site/noticias/detalhes/2333>

Adesão ao PPI - até 90% de débitos tributários. (n.d.). Recuperado em 10 maio, 2019, de <http://www2.recife.pe.gov.br/pagina/adesao-ao-ppi-ate-90-de-desconto-em-debitos-tributarios>

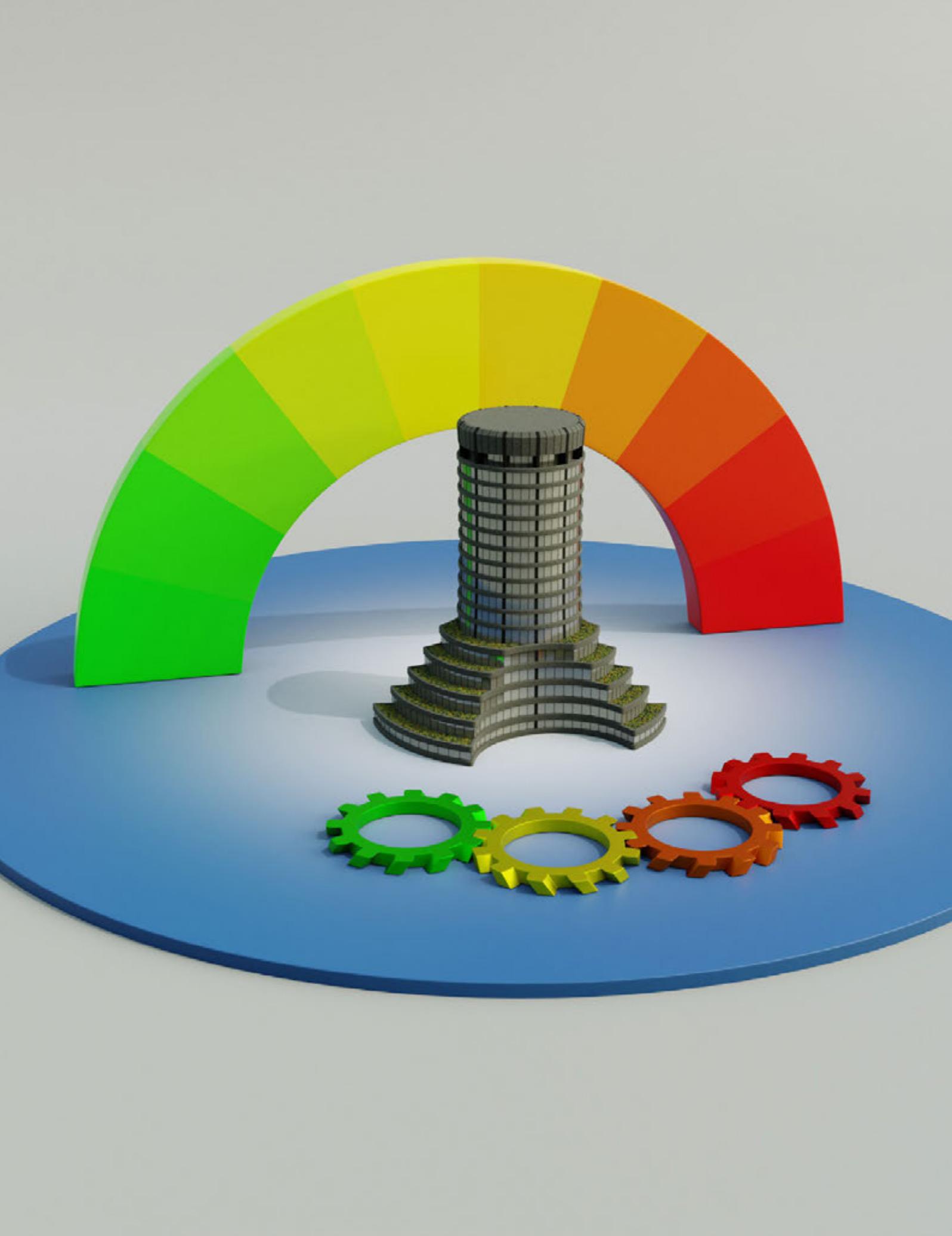
PCR estabelece novo recorde histórico em recuperação fiscal. (n.d.). Recuperado em 10 maio, 2019, de <http://www2.recife.pe.gov.br/noticias/28/12/2015/pcr-estabelece-novo-recorde-historico-em-recuperacao-fiscal>

SASSO, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às Ipsas: respostas estratégicas de governos estaduais*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.

SCARAMELLI, J. M. (2019). *O PIPCP e sua importância para a reforma da contabilidade pública*. Recuperado em 08 maio, 2019, de <https://www.webcasp.com.br/noticia-o-pipcp-e-sua-importancia-para-a-reforma-da-contabilidade-publica>

VICENTE, E. F. R., MORAIS, L. M., & NETO, O. A. P. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: Implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil*, 6(2), 01-20. Recuperado em 20 maio, 2019, de <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7951/8028>





Evidenciação de riscos operacionais das instituições financeiras listadas pela revista Forbes

O presente estudo teve como objetivo evidenciar os níveis de adesão das recomendações sobre o gerenciamento do risco operacional, descritas no acordo de Basileia II, acerca das instituições financeiras listadas pela revista Forbes no ano de 2020. Para tanto, analisaram-se as oito instituições financeiras que possuíam evidenciações sobre a gestão de risco operacional. Quanto à avaliação, a pesquisa foi realizada por meio das análises estatísticas descritivas e não paramétricas sobre os relatórios de gerenciamento de risco operacional, disponibilizados pelas instituições analisadas em seus respectivos canais eletrônicos institucionais, assim como em demais relatórios publicados que abordassem o risco operacional, entre os anos de 2016 e 2020, levando-se em consideração 16 subcategorias analisadas sobre a gestão do risco operacional, conforme recomendações apontadas pelo o comitê de Basileia. Nesse contexto, considera-se a importância da temática da gestão do risco operacional em meio ao cenário pandêmico ocasionado pela Covid-19 e os seus respectivos impactos em todos os setores econômicos do país, em especial às instituições financeiras. Com base nisso, o presente estudo abordou a eficácia do gerenciamento de risco operacional e a qualidade dos *disclosures* sobre os riscos operacionais apresentados pelas instituições financeiras.

Janaina Heloise Dobzinski

Graduada em Contabilidade Universidade Estadual de Ponta Grossa

E-mail: janainadoob@gmail.com

William Douglas Sacramento

Graduado em Contabilidade Universidade Estadual de Ponta Grossa

E-mail: williamdouglassacramento2018@gmail.com

Franciele Machado de Souza

Doutora em Contabilidade Universidade Estadual de Ponta Grossa

E-mail: m.franciele@gmail.com

Rosalyn Machado

Doutora em Administração Universidade Estadual de Ponta Grossa

E-mail: rosalmachado@uepg.br

1. Introdução

Ao longo dos anos, mais precisamente a partir da primeira década desse século, que escândalos financeiros vieram à tona, o tema “gerenciamento de risco” acabou ganhando grande destaque no mercado financeiro, tendo muita notoriedade tanto para a comunidade acadêmica como nas empresas e instituições financeiras (CHEROBIM; ALVES, 2004).

Algumas instituições financeiras, como a Daiwa Bank (1995) e Sumitomo Corporation (1996), acabaram sofrendo grandes impactos ocasionados pela má gestão dos riscos e pela ausência da transparência das evidenciações desse gerenciamento de riscos, os quais estão expressas em seus relatórios. Trapp e Corrar (2005) também relatam sobre a relação existente entre as perdas potenciais decorrentes da má administração da entidade.

A partir disso, emergiu-se a necessidade de criar métodos e ferramentas para se evitarem possíveis perdas e, até mesmo, falência da instituição, com isso foi criado o Comitê de Basileia. De acordo com o Banco Central do Brasil (2002, p. 212) “... O Comitê da Basileia de Supervisão Bancária discute problemas específicos de supervisão bancária e busca fortalecer os padrões de supervisão relacionados com a questão da solvência das instituições”, ou seja, possui como principal objetivo fornecer ferramentas para a mitigação desses riscos trazendo parâmetros de padronização das apresentações dos *disclosures* dessas entidades, o que visa a minimizar as desigualdades competitivas entre as organizações e reduzir potenciais riscos.

Inicialmente, segundo o *Bank for International Settlements* (BIS, 2007), o Comitê da Basileia, também chamado de Basileia I, foi criado como uma normativa apta a melhorar a segurança e as formas de divulgações das instituições financeiras. Logo em seguida foram delimitados os limites mínimos de recursos de ativos disponibilizados para minimizar esses riscos, assim como a transparência da gestão desses riscos destacados no acordo Basileia II. Por fim, na sua última reformulação, Basileia III englobou alterações significativas em relação ao capital, índices de liquidez e de alavancagem.

No meio tempo entre o Basileia II e III, o Comitê de Basileia divulgou o *Sound Practices for the Management and Supervision of Operational Risk*, que, de acordo com BIS (2003b, p.2), foi evidenciado que “... risco operacional é um termo com uma variedade de sentidos para a indústria bancária, e, portanto, para propósitos (inclusive na aplicação do *Sound Practices*) bancos podem es-

colher adotar suas próprias definições de risco operacional.”.

Nesse contexto, as abordagens relacionadas ao risco operacional, que foi o enfoque da pesquisa, acabou sendo mencionada em diversos estudos, como o de Allen e Bali (2007), que estimaram a mensuração dos riscos operacionais; Gomes *et al.* (2012), que investigaram o nível de *disclosure* do risco operacional pelas instituições financeiras com ações negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA), em relação ao acordo de Basileia II, e Melo e Leitão (2018), que analisaram o grau de divulgação das exigências do Comitê da Basileia sobre Supervisão Bancária em relação ao *disclosure* dos riscos operacionais.

Considerado um dos principais riscos presentes nas instituições financeiras por estar presente em todos os setores da instituição, o risco operacional se relaciona “a todas as fases do processo de negócios, desde sua origem até sua execução e entrega, abrangendo a linha de frente, o apoio intermediário e o *Back Office*” (MARSHALL, 2002, p. 21). Quanto à aderência ao Pilar 3 do Basileia II, que se refere à transparência e à disciplina de mercado, as instituições acabam por reduzir os riscos operacionais.

Dentro dessa perspectiva, surge o problema do presente estudo: **Qual o grau de evidenciação da gestão de risco operacional das instituições financeiras, pertinentes às recomendações do Acordo de Basileia II?** O objetivo geral do presente estudo é identificar qual o nível de adesão das recomendações do acordo de Basileia II, nos últimos cinco anos, sobre a gestão do risco operacional nas instituições financeiras listadas pela revista Forbes no ano de 2020. Como objetivo específico, a presente pesquisa buscou evidenciar se existe relação entre as recomendações do terceiro pilar, do Acordo de Basileia II, com as principais categorias do gerenciamento do risco operacional.



“Além da introdução, o estudo conta com uma revisão teórica abrangendo os Acordos do Comitê de Basileia, com enfoque no Acordo de Basileia II e seus pilares, e também sobre o risco operacional nas instituições financeiras.”

Para o alcance desses objetivos, o presente estudo efetuou a análise dos últimos cinco anos dos relatórios financeiros disponibilizados pelas instituições financeiras tais como: relatórios da administração, notas explicativas, demonstrações financeiras, relatórios de gerenciamento de risco e formulários de referência. A amostra se consolidou em uma lista de dez instituições financeiras listadas pela revista Forbes, em 2020, como as “dez melhores instituições financeiras de 2020”: Nubank, Banco Inter, Neon, PagBank, Next, Itaú Unibanco, Caixa, Banco Original, Santander e Bradesco.

O presente estudo se justifica pela importância dessa gestão de risco nas instituições financeiras para preservar a boa saúde econômica do país e para minimizar potenciais colapsos dentro do setor financeiro, além de trazer novas perspectivas e arcabouços conceituais à comunidade acadêmica, uma vez que esse assunto ainda é pouco explorado. Como é explicado por Helbok e Wagner (2006), ao relatarem que pesquisas anteriores auxiliam por meio de argumentos que as divulgações referentes ao risco operacional fazem com que seja possível minimizar os riscos, custos de capital, entre

outros benefícios. Além disso, esse quesito de risco operacional possuiu maior evidência no ano de 2020, em que com a pandemia da Covid-19 houve um colapso em todos os setores da economia, e as instituições financeiras acabaram necessitando dar uma notoriedade maior em relação aos riscos.

Além da introdução, o estudo conta com uma revisão teórica abrangendo os Acordos do Comitê de Basileia, com enfoque no Acordo de Basileia II e seus pilares, e também sobre o risco operacional nas instituições financeiras. Após a revisão teórica, o estudo abordou sobre a metodologia aplicada na pesquisa, demonstrando a pesquisa documental e as abordagens estatísticas. Logo em seguida, foram discutidos os resultados das análises.

2. Referencial Teórico

O gerenciamento de risco nas instituições financeiras veio evoluindo com o passar do tempo e este trabalho tratou justamente disso: uma revisão teórica referente ao contexto do risco, dos acordos de Basileia, com foco no pilar III do Acordo de Basileia II sobre o risco

operacional e sobre o *disclosure* o risco operacional dentro das instituições financeiras.

2.1 Os acordos de Basileia

No final do ano de 1974, deu-se o início ao Comitê da Basileia, conhecido na época como Comitê de Regulamentação Bancária e Práticas de Supervisão, sendo composto pelos governadores dos bancos centrais do G-10 (grupo formado pelos dez maiores países do mercado financeiro) sob o monitoramento do Banco de Compensações Internacionais (BIS). Como expõe Peppe (2006, p.7):

O Comitê da Basileia foi instituído no fim de 1974 pelos órgãos de supervisão bancária do G10, formado pelos 10 países mais industrializados, Bélgica, Holanda, Canadá, Suécia, Suíça, França, Alemanha, Itália, EUA, Japão, Reino Unido. O ponto de partida para a criação do Comitê foram os eventos relacionados às crises monetárias internacionais, a inadimplência de países em desenvolvimento, especialmente os latino-americanos, e seus reflexos nos respectivos sistemas financeiros, em especial nas instituições bancárias, cabendo destaque para o colapso do banco alemão BankhausHerstatt[...]



Segundo a própria BIS (2004), *Bank of International Settlements* – Banco de Compensações Internacionais, o comitê foi criado com o intuito de minimizar os riscos melhorando a qualidade das divulgações financeiras no mundo. No ano de 1988, concretizou-se a criação do Acordo de Capital de Basileia com a aprovação pelos governadores do G10.

De acordo com Costa (2004, p.27), o intuito do primeiro acordo de Basileia seria “proporcionar maior transparência, segurança e estabilidade às negociações de bancos internacionais, bem como proporcionar melhores condições de esses bancos competirem entre si em igualdade de condições, independente do país de origem”, pois como consequência das seguidas crises da época, os bancos internacionais acabaram sujeitos a inúmeros riscos e, para preservar a sua segurança, o Acordo de Basileia I resultou em uma série de princípios criados com a finalidade de conceber uma supervisão bancária eficiente.

Logo em seguida, publicado no ano de 2004, o Acordo de Basileia II foi seguindo os mesmos parâmetros no Basileia I, porém apresentando alguns complementos. De acordo com Datz (2002, p. 27), um dos motivos para que fosse feita a alteração do acordo firmado no ano de 1988 foi o “... fato de que o acordo não levou em consideração a exposição dos bancos a outros fatores de risco (risco de mercado, de liquidez, operacional, legal) e negligenciou a correlação entre os ativos”.

Além disso, houve a criação dos 3 pilares, que são expostos da seguinte forma: o pilar 1 é referente aos requisitos mínimos de capital; o pilar 2 designa sobre o processo de avaliação pela autoridade de supervisão; e o pilar 3 refere-se à disciplina de mercado. A criação desses 3 pilares foi possível após anos de estudo de maneira que o Comitê pôde averiguar e criar uma estrutu-

ra mais adequada em relação aos requisitos de capital e aos supostos riscos. Fortuna (2005, p.717) acrescenta ainda que:

Pretende-se que a estrutura do novo acordo alinhe as necessidades regulatórias de capital dos bancos o mais próximo possível dos riscos primários a que se sujeitam estas instituições e forneça, aos bancos e seus supervisores, várias opções que permitam a correta avaliação da suficiência de seu capital em relação aos riscos assumidos.

Logo após a divulgação do Acordo de Basileia II, o Comitê de Basileia também apresentou o documento *Sound Practices for the Management and Supervision of Operational Risk*, que, conforme o BIS (2003b, p.3), abrange “um conjunto de princípios que fornecem uma estrutura para o efetivo gerenciamento e supervisão do risco operacional, para uso de bancos e autoridades supervisoras quando avaliar políticas e práticas de gerenciamento de risco operacional.”

Embora os esforços obtidos com as recomendações dos primeiros acordos, a gestão de risco ainda carecia de mais esforços e controles para mitigar e evitar as exposições sofridas pelas instituições, o que motivou a criação, em 2010, do acordo de Basileia III, que intensificou a melhoria desses controles e em relação ao capital exigido para reduzir esses eventuais impactos, abarcando outros riscos sistêmicos as quais elas estão sujeitas. Quanto aos objetivos desse novo acordo, Reis (2015 p.11) define como: “reforçar os requisitos de capital próprio das instituições de crédito, aumentar consideravelmente a qualidade desses fundos próprios e reduzir o risco sistêmico.”

As recomendações que foram abordadas nesse novo acordo superaram as resoluções anteriores, observando-se os riscos que essas instituições estão sujeitas, tanto pela ótica microeconômica quanto pela perspectiva macroeconômica, levando-se em consideração os riscos sistêmicos dessas instituições. Além disso, com essa nova perspectiva de gestão de risco foram introduzidas novas recomendações, como o índice de alavancagem e o requerimento de capital anticíclico e o colchão de conservação de capital, que surgem com o objetivo de preservar a boa saúde financeira das instituições financeiras em cenários onde ainda não foi possível fazer uma estimativa confiável dos impactos e também como uma medida de capital complementar.

2.2 *Disclosure* no Acordo de Basileia II

O Basileia II, além de publicar sobre os requisitos mínimos de capital regulamentar, trata sobre os três pilares de Basileia, criados com a finalidade de sustentar a nova estrutura proposta pelo comitê. O primeiro pilar se refere às exigências mínimas de capital, delimitando regras para que seja implementado dentro das instituições financeiras um capital mínimo referente aos diversos riscos abordados por elas.



“Acerca do terceiro pilar do acordo, em relação à necessidade da transparência referente aos demonstrativos financeiros, o disclosure pode ser assimilado à exposição e à publicação dos demonstrativos.”

O segundo pilar está relacionado ao processo de supervisão, ou seja, à autorização, à revisão e à validação. Segundo BIS (2003d, p.138), “o processo de revisão de supervisão destina-se não apenas a garantir que os bancos tenham capital adequado para suportar todos os riscos em seus negócios, mas também encorajar bancos a desenvolver e usar melhores técnicas de gestão de risco no monitoramento e gerenciamento de seus riscos.”

O terceiro pilar relata sobre a disciplina de mercado, isto é, sobre a transparência, sobre o *disclosure* nos demonstrativos contábeis divulgados pelas instituições, pois, de acordo com o *International Accounting Standards Board* (IASB, 1989, p.46), os relatórios divulgados pelas instituições devem fornecer “... informações sobre a posição financeira, desempenho e mudanças na posição financeira de um empreendimento que é útil para uma grande variedade de usuários nas tomadas de decisões econômicas.”

Dessa forma, BIS (2004, p.3) complementa que

é essencial que o capital mínimo requerido do primeiro pilar seja acompanhado por uma implementação robusta do segundo, incluindo esforços dos bancos em avaliar sua ade-

quação de capital e das autoridades de supervisão em rever essas avaliações. Além disso, as divulgações fornecidas no terceiro pilar serão essenciais para assegurar que a disciplina de mercado seja um complemento eficaz para os dois outros pilares.

Acerca do terceiro pilar do acordo, em relação à necessidade da transparência referente aos demonstrativos financeiros, o *disclosure* pode ser assimilado à exposição e à publicação dos demonstrativos. Diante disso, Garcia et al. (2004, p.03) apontam que os *disclosures* “preveem que um aumento no nível de transparência gera dois principais potenciais benefícios para as empresas: 1) a percepção do valor de suas ações é mais consistente com a sua real situação; 2) o aumento do interesse de investidores institucionais e da liquidez da ação da empresa”.

Ainda em relação a isso, podemos constatar que o importante não seria a forma em que é exposto os riscos, mas que eles sejam apresentados nos relatórios, corroborando o que relata Ludicibus (2000, p. 121):

As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando os mesmos possível para ficar

de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

Além disso, como foi apresentado pelo BCBS (2004), não é necessário apenas a divulgação de informações contábeis, mas toda e qualquer informação que possa fazer com que a instituição constate o risco que possa estar ocorrendo.

2.3 Risco Operacional nas Instituições financeiras

As instituições financeiras não consideram o conceito de risco operacional como algo novo, ele já foi estudado e abordado em alguns estudos como é explicado por BIS (2003b, p.2) “gerenciamento de riscos operacionais específicos não é uma prática nova. (...) no entanto, o que está relativamente novo é a visão do gerenciamento do risco operacional como uma prática compreensível comparável ao gerenciamento do risco de crédito e de mercado”.

Ele já foi citado e conceituado por diversos autores em seus estudos e também por autoridades reguladoras, como BIS (2003c, p.120), que definiu o risco operacional como “o risco de perdas resultantes de processos internos falhos ou

inadequados, pessoas e sistemas, ou eventos externos. A definição inclui risco legal, mas exclui risco estratégico e reputacional.”.

Além disso, segundo Duarte Junior (1996), o risco operacional é considerado como um dos quatro maiores grupos de risco, e relata ainda que o “risco operacional está relacionado a possíveis perdas como resultado de sistemas e/ou controles inadequados, falhas de gerenciamento e erros humanos.”.

Nesse contexto, verificamos que existem dados que necessitam serem evidenciados pelas instituições financeiras, assim como expõe Figueiredo (2001, p.30) ao evidenciar que “uma estrutura para gerenciamento de riscos operacionais não pode prescindir da integração de elementos-chave como: estratégias e políticas de gestão de risco e uma estrutura organizacional para suporte”.

3. Metodologia

O presente estudo classificou-se como quanti-qualitativo em decorrência da abordagem utilizada para análise dos dados por meio de técnicas estatísticas, também descritivo decorrente do objetivo geral, que visa identificar qual o nível de *disclosures* apresentados pelas instituições financeiras referente aos anos-base de 2016 a 2020.

Em relação aos procedimentos, o estudo classificou-se como pesquisa documental, envolvendo as análises dos relatórios disponibilizados pelas instituições financeiras entre os períodos de 2016 até o ano 2020, tais como: demonstrativos contábeis, relatórios da administração, formulários de referência, notas explicativas e demais documentos relativos à gestão dos riscos operacionais.

Quanto a escolha da população, utilizou-se a reportagem disponibilizada pela revista Forbes, na qual elencou as dez melhores instituições

Quadro 1 - Ranking das melhores instituições listadas pela Forbes

Instituições Financeiras
1. Nu Pagamentos S.A.
2. Banco Inter S.A.
3. Neon Pagamentos S. A Excluída da amostra por ausência de relatórios disponibilizados pela instituição
4. PagSeguro Internet S.A.
5. Banco Next (Banco Bradesco Cartões S.A.) Excluída da amostra por ausência de relatórios disponibilizados pela instituição
6. Itaú Unibanco S.A.
7. Caixa Econômica Federal
8. Banco Original S.A.
9. Santander S.A.
10. Bradesco S.A.

Fonte: adaptado da revista Forbes (2020)

Quadro 2 – Categorias sobre a gestão do risco operacional a serem evidenciadas

Categorias	Subcategorias
Estratégias e políticas	1. Conceito do risco operacional
	2. Disseminação da cultura do risco
	3. Controles internos
	4. Menção a outros riscos
Estrutura e organização da função	5. Participação da diretoria ou da alta administração com risco operacional
	6. Estrutura organizacional responsável pela gestão do risco operacional
	7. Segregação entre auditoria interna e gestão de riscos
	8. Governança corporativa
	9. Segregação entre gestão de risco e área de negócios
Ferramentas para identificação e avaliação do risco	10. Menção às ferramentas para identificar e avaliar o risco operacional
Exposição ao risco	11. Menção à exposição aos riscos operacionais (valores totais ou por linha de negócio)
Abordagem para avaliação de capital	12. Menção à abordagem para avaliação do capital de risco
Encargo de capital complementar	13. Menção ao requerimento de capital regulamentar de risco operacional como proporção do capital regulamentar mínimo total
	14. Divulgação relativa à apuração do capital regulamentar (PR) e aos limites operacionais e índices de adequação
Adequação as recomendações e divulgações do novo acordo de Basileia III	15. Adequação às recomendações do acordo de Basileia III
	16. Teste de stress

Fonte: elaborado com base nos estudos de Melo e Leitão (2018) e conforme as recomendações do Comitê de Basileia.

financeiras do Brasil no ano de 2020, conforme apresentado no Quadro 1.

Entretanto, é importante ressaltar que na amostra foram excluídas duas instituições financeiras, Neon e Next, devido à ausência de documentação, relatórios financeiros e de gestão de risco disponibilizados pelas organizações nos anos-base utilizados para a análise.

Nesse contexto, a organização e a evidenciação dos dados refe-

rentes às divulgações das instituições financeiras acerca do risco operacional, foram embasadas por meios de estudos de Melo e Leitão (2018), corroborando as sugestões de Alves e Cherobim (2009), que se estruturaram em categorias e subcategorias informacionais do risco operacional, delimitando 7 categorias, com um total de 16 subcategorias distribuídas conforme o Quadro 2.

Para iniciar a análise dos dados, as informações presentes nos estudos foram reunidas e organizadas à luz da abordagem de pesquisa documental, com o uso da ferramenta do Microsoft Excel. Como ferramenta de análise para atribuir nota às instituições, foram utilizadas palavras-chaves que abordassem o contexto de risco operacional dentro das recomendações e de acordo com o que cada categoria evidenciava. Estudos como os de Meurer, Lopes e Musial (2017) também utilizaram palavras-chaves como ferramenta de análise, analisando a evidenciação de investimentos em capital humano nos relatórios de Administração das melhores empresas para trabalhar.

Após a organização das informações extraídas dos relatórios financeiros, por meio das palavras-chaves, foram geradas as variáveis *dummys* as quais foram classificadas em escala e nominal. Quanto à métrica utilizou-se a análise de mensuração das variáveis, atribuindo-se nota 0 (quando houver ausência de informações acerca da variável) e 1 (quando houver presença de informações acerca da variável).

O uso da técnica estatística e da correlação das variáveis foi realizado com a ferramenta do *software IBMS SPSS Statistics 22*. Após os testes iniciais, como o uso do teste Dekolmogorov-Smirnov, para verificar a normalidade da amostra, foi constatado que não houve os pré-requisitos para classificar a pesquisa como paramétrica, levando-se em consideração a ausência dos requisitos foi utilizado o teste não paramétrico de *Spearman*. Conforme Bardin (1977, p.108), “a presença (ou ausência)” de termos em um texto pode ser significativa e funcionar como um indicador, no qual foram elaboradas as principais correlações entre os princípios da gestão de risco determinados pelas recomendações do acordo de Basileia II, com as principais categorias apresentadas no presente estudo.

Tabela 1 – Ranking de evidenciação anual do risco operacional

Ano	%
2016	62,5
2017	67,97
2018	73,44
2019	78,91
2020	75,78

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Tabela 2 – Evidenciação do risco operacional

Subcategoria	Sim	%	Não	%
Conceito do Risco Operacional	35	87,5%	5	12,5%
Disseminação da cultura do risco	30	75,0%	10	25,0%
Controles Internos	29	72,5%	11	27,5%
Menção a outros riscos	24	60,0%	16	40,0%
Participação da diretoria ou da alta administração com risco operacional	35	87,5%	5	12,5%
Estrutura responsável pela gestão do risco operacional	31	77,5%	9	22,5%
Segregação entre auditoria interna e gestão de riscos	25	62,5%	15	37,5%
Governança Corporativa	25	62,5%	15	37,5%
Segregação entre gestão de risco e área de negócios	31	77,5%	9	22,5%
Menção às ferramentas para identificar e avaliar o risco operacional	28	70,0%	12	30,0%
Menção à exposição aos riscos operacionais (valores totais ou por linha de negócio)	20	50,0%	20	50,0%
Menção à abordagem para avaliação do capital de risco	23	57,5%	17	42,5%
Menção ao requerimento de capital regulamentar de risco operacional como proporção do capital regulamentar mínimo	30	75,0%	10	25,0%
Divulgação relativa à apuração do capital regulamentar (PR) e aos limites operacionais e índices de adequação	31	77,5%	9	22,5%
Adequação as recomendações do Acordo de Basileia III	31	77,5%	9	22,5%
Teste de Stress	31	77,5%	9	22,5%

Fonte: dados da pesquisa (2021)

4. Resultado e Discussões

Inicialmente, por meio das análises realizadas sobre os níveis de *disclosure* do risco operacional pelas instituições financeiras listadas pela Revista Forbes, constatou-se que, ao longo dos anos bases analisados, 2016 a 2020, foi verificada uma crescente aderência das instituições financeiras em relação à evidenciação das recomendações do Acordo sobre o risco operacional, conforme Tabela 1.

Dentre os resultados encontrados, vale destacar que as instituições financeiras Caixa Econômica Federal e Banco Bradesco S.A obtiveram resultados satisfatórios; ambas apresentaram todos os requisitos analisados, conforme as recomendações do acordo.

Após as análises efetuadas acerca do *disclosure* do risco operacional, considerando os dados extraídos do *software IBM SPSS* foram evidenciados os resultados obtidos para cada subcategoria, conforme exposto pela Tabela 2.

De acordo com os resultados, foi possível verificar os níveis de aderência a cada subcategoria elencada. Observa-se que as subcategorias “conceito do risco operacional” e “participação da diretoria ou da alta administração com risco operacional”. Ambas apresentaram graus de evidenciação superiores a 80%. Embora os resultados obtidos sejam satisfatórios, a subcategoria “menção à exposição aos riscos operacionais (valores totais ou por linha de negócio)” apresentou o menor percentual de *disclosure* com 50%.

Após a realização da análise estatística de correlação não paramétrica sobre as principais categorias que compõem o gerenciamento de risco operacional, foram evidenciados os resultados obtidos por meio do coeficiente de *Spearman*, conforme Tabela 3.

Dentre os resultados encontrados, observou-se que todas as categorias relacionadas dentro da análise não paramétrica obtiveram resultados de seus respectivos coeficientes positivos. Isso quer dizer que elas apresentaram relações entre si diretamente proporcionais, ou seja, quanto maior o número de informações acerca de uma categoria do gerenciamento de risco, melhor é a performance das demais categorias que compreendem a gestão do risco operacional.

Com base no resultado das análises e levando-se em consideração que quanto maior a proximidade dos resultados dos coeficientes de correlação, tanto para 1 quanto para -1, maior a relação existente entre as variáveis. Nesse contexto, destacam-se duas categorias: “ferramentas para identificação do risco” e “adequação as recomendações do novo acordo de Basileia III”. Essas categorias obtiveram graus de correlações significativos e satisfatórios, com força de associação elevadas entre si, com coeficientes superiores a 0,800.

Nesse contexto, buscou-se averiguar quais as subcategorias, ou seja, os princípios estabelecidos pelo acordo de Basileia II, que exerceram influência para as categorias destacadas no presente estudo.

Aplicando-se os testes de *Spearman* sobre as subcategorias do gerenciamento do risco operacional, foi constatado que existe uma forte relação entre as informações divulgadas pelas instituições sobre a subcategoria “menção às ferramentas para identificar e avaliar o risco operacional” em

Tabela 3 – Análise das correlações de categorias (teste de Spearman)

	1	2	3	4	5	6	7
1. Estratégia e Política	1						
2. Estruturas e Organização da Função	0,749**	1					
3. Ferramentas para Identificação e Avaliação do Risco	0,713**	0,807**	1				
4. Exposição ao Risco	0,631**	0,513**	0,218	1			
5. Abordagem para Avaliação de Capital	0,476**	0,264	0,320*	0,455**	1		
6. Encargo de Capital complementar	0,708**	0,663**	0,692**	0,539**	0,506**	1	
7. Adequação às Recomendações e às Divulgações do Novo Acordo de Basileia III	0,792**	0,801**	0,776**	0,361*	0,331*	0,700**	1

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Tabela 4 – Análise da correlação entre as variáveis da estrutura e organização da função com as ferramentas para identificação e avaliação do risco

	Estrutura Organizacional Responsável pela gestão de risco	Segregação entre gestão de risco e área de negócio
Menção às ferramentas para identificar e avaliar o risco operacional	0,823**	0,823**

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa (2021).

relação à variável, subcategoria “segregação entre gestão de riscos e área de negócios”. Ressalta-se ainda que, para a subcategoria “estrutura organizacional responsável pela gestão do risco” em relação à recomendação presente do acordo de “menção às ferramentas para identificar o risco operacional”, também apresentaram resultados similares, conforme evidenciados na Tabela 4.

Em síntese, os resultados apurados demonstram que, para as subcategorias analisadas na Tabela 4, quanto maior a performance de desempenho de um indicador, os resultados desse indicador refletem-se de forma positiva no desempenho do outro, exercendo uma forte relação de associação diretamente proporcional.

Desse modo, os resultados encontrados no presente estudo corroboram os estudos de Gomes (2012), Zonalto, Souza, Fernandes (2015), Melo e Leitão (2018), que também obtiveram em suas pesquisas resultados significativos e positivos para a adesão das organizações financeiras sobre as informações relativas dessa categoria.

Sobre o mesmo aspecto, foi possível verificar, ainda, a relação existente entre as informações presentes entre os indicadores “adequação as recomendações do acordo de Basileia III” e os “testes de stress” (categoria “Adequação as Recomendações e Divulgações do Novo Acordo da Basileia III”) com as subcategorias “estrutura organizacional responsável pela gestão do risco operacional” e “segregação entre gestão de riscos e área de negócios” (categoria “estrutura e organização da função”), conforme resultados expostos na Tabela 5.

Os resultados apurados com a análise estatística, demonstram que o número de informações presente de ambos os indicadores de gerenciamento de risco operacional relacionam-se entre si, isto é, para cada informação evidenciada ou ausente nos relatórios analisados sobre essas subcategorias, impacta diretamente os resultados e a qualidade do *disclosure* apresentado dos outros índices. Isso corrobora os resultados apresentados nos estudos de Gomes et. al (2012) e Melo e Leitão (2018), que também verificaram a crescente adesão das instituições financeiras acerca das informações compreendidas por essas subcategorias e também se ampliou o enfoque dos resultados desses estudos abrangendo-se, para efeito dos dados analisados, os índices de “acordo de Basileia” e “teste de *stress*”.

5. Considerações Finais

O objetivo desta pesquisa foi evidenciar os níveis de adesão das recomendações sobre o risco operacional presentes no acordo de Basileia II, acerca das instituições financeiras listadas pela revista Forbes no ano de 2020. Considerando-se a importância da temática da gestão do risco operacional em meio ao cenário pandêmico no qual estamos vivenciando, tor-

	Estrutura Organizacional responsável pela gestão de risco	Segregação entre gestão de risco e Área de Negócio
Adequação as recomendações do Acordo de Basileia III	0,857**	0,857**
Teste de Stress	0,857**	0,857**

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa (2021).

na-se imprescindível a discussão no âmbito acadêmico sobre a eficácia do gerenciamento do risco operacional nas instituições financeiras.

Dentro desse aspecto, o presente estudo corrobora as reflexões realizadas nos estudos de Gomes et al. (2012) e Melo e Leitão (2018), os quais também identificaram, em seus respectivos estudos, a importância e a necessidade da alta eficácia, tanto no gerenciamento quanto na transparência da gestão do risco operacional nas instituições financeiras.

Nesse contexto, embora existam pesquisas relacionadas ao gerenciamento de risco nas instituições financeiras no Brasil, acredita-se que a temática abordada no presente estudo não está exaurida e, com isso, fica sujeita a ser explorada com mais afinco pelo meio acadêmico.

Desse modo, a presente pesquisa pode contribuir evidenciando a gradual adesão das instituições financeiras às recomendações apontadas pelo acordo, assim como para a comunidade acadêmica, que, por meio da abordagem de análise descritiva, pode contribuir com novos resultados sobre as análises da gestão do risco operacional nas instituições financeiras.

Sobre os resultados encontrados no presente estudo, com os dados obtidos pela análise de frequência, observou-se que as instituições financeiras, ao longo dos períodos analisados, apresentaram um aumento significativo no nú-

mero de informações sobre o risco operacional em seus relatórios, assim como aumentaram a aderência as recomendações propostas pelo Acordo de Basileia II.

Observou-se, também, nos resultados obtidos, que há uma forte relação entre as principais categorias do gerenciamento de risco com as respectivas subcategorias que as compõem, sendo destacadas pelo acordo e por apresentarem relacionamentos diretamente proporcionais, de modo que quanto maior o número de informações apresentadas sobre as recomendações, maior a qualidade dos *disclosures* de gerenciamento de risco apresentado pelas instituições.

Por fim, acredita-se que o presente estudo limita-se à subjetividade das análises efetuadas, assim como pelo tamanho da amostra, sugerindo-se a réplica da abordagem desse assunto para amostras maiores e a aplicação de novos estudos com abordagens distintas sobre o gerenciamento de risco operacional em outras instituições financeiras, considerando-se um período de análise mais elevado sobre as recomendações sugeridas pelo comitê.



Referências

ALVES, C. A. M.; CHEROBIM, A. P. M. S. Análise do nível de divulgação do risco operacional segundo recomendações do comitê da Basileia: Estudo em bancos do país e do exterior. *Revista de Administração Mackenzie*, v.10, n. 2, p. 57-86, 2009.

ALVES, C. A. M.; CHEROBIM, A. P. M. S. *Contribuição para o estudo da gestão de riscos: evidenciação do risco operacional em quatro instituições financeiras brasileiras*. Universidade federal do Paraná. 2004. Disponível em: www.scribd.com/doc/61451719/risco. Acesso em: 5 mar. 2021.

ALLEN, L.; BALI, T. G. Cyclical in catastrophic and operational risk measurements. *Journal of Banking & Finance*, v.31, p. 1191-1235, 2007.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Gestão integrada de riscos: a visão do Supervisor*. 2012. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pec/approva/apres/ApresentacaoGestaoIntegradaRiscosEProcessoDeSaneamentoAnteroFebrabanOut2012.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2021.

BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION (BCBS). *International convergence on capital measurement and capital standards: a revised framework*. Basel: BIS, 2004. Disponível em: www.bis.org. Acesso em: 5 mar. 2021.

BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Edições 70, Lisboa, 1977.

BIS – BANK FOR INTERNATIONAL SETTLEMENTS. *Sound practices for the management and supervision of operational risk*. Basel Committee on Banking Supervision. Fevereiro de 2003b. Disponível em: <http://www.bis.org>. Acessado em: 1 mar. 2021.

BIS – BANK FOR INTERNATIONAL SETTLEMENTS. *The new basel capital accord, part 2: the first pillar – minimum capital requirements*. Basel Committee on Banking Supervision. Abril de 2003c. Disponível em: <http://www.bis.org>. Acessado em: 1 mar. 2021.

BIS – BANK FOR INTERNATIONAL SETTLEMENTS. *The new basel capital accord, part 3: the second pillar – supervisory review process*. Basel Committee on Banking Supervision. Abril de 2003d. Disponível em: <http://www.bis.org>. Acessado em: 1 mar. 2021.

BIS – BANK FOR INTERNATIONAL SETTLEMENTS. *International convergence of capital measurement and capital standards: a revised framework*. Basel Committee on Banking Supervision, 2004. Disponível em: <http://www.bis.org>. Acessado em: 1 mar. 2021.

COSTA, Y. C. da. *Bancos Oficiais no Brasil: origem e aspectos de seu desenvolvimento*. Brasília: Banco Central do Brasil, 2004. 156 p.

DATZ, Marcelo Davi Xavier da Silveira. *Risco Sistêmico e Regulação no Brasil*. Rio de Janeiro, RJ: 2002. Dissertação (Mestrado em Economia) Fundação Getúlio Vargas.

DUARTE JUNIOR, A. M. Risco: definições, tipos, medição e recomendações para seu gerenciamento. *Resenha BM&F*, n.114, p.25-33, 1996.

FIGUEIREDO, R. P. de. *Gestão de riscos operacionais em instituições financeiras: uma abordagem qualitativa*. 2001. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade da Amazônia, Belém, Pará, Brasil.

FORTUNA, E. *Mercado Financeiro: produtos e serviços*. 13. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

GARCIA, F.G.; SATO, L.G.; CASELANI, C.N. O Impacto da Política de Transparência sobre o Valor das Empresas Brasileiras. ENAMPAD 2004. *Anais...* CD-ROM.

GOMES, P. H. V.; FERREIRA, J. H. M.; De LUCCA, M. M.; PONTE, V. M. R. Análise do nível de adesão ao disclosure do risco operacional pelos bancos com ações negociadas na BM&FBOVESPA. *Revista Razão Contábil & Finanças*, v.3, n. 1, 2012.

HELBOK, G.; WAGNER, C. Determinants of Operational Risk Reporting in the Banking Industry. *The Journal of Risk*. London, v. 9, n. 1, 2006.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. Londres: IASB, 1989.

IUDICIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo, Atlas, 2000.

DESIDÉRIO, M. *Os 10 melhores bancos do brasil segundo clientes*. Revista: Exame. 2020. Disponível em: <https://exame.com/negocios/os-10-melhores-bancos-do-brasil-segundo-os-clientes-nubank-em-1o/>. Acesso em: 14 abr. 2020.

MARSHALL, C. *Medindo e gerenciando riscos operacionais em instituições financeiras*. São Paulo, Qualitymark Ed., 2002.

MELO, H. P. A. de; LEITÃO C. R. S. Disclosure do risco operacional nas instituições bancárias listadas na Bm&fBovespa. *Revista Ambiente Contábil*, v. 10. 1, jan./jun. 2018.

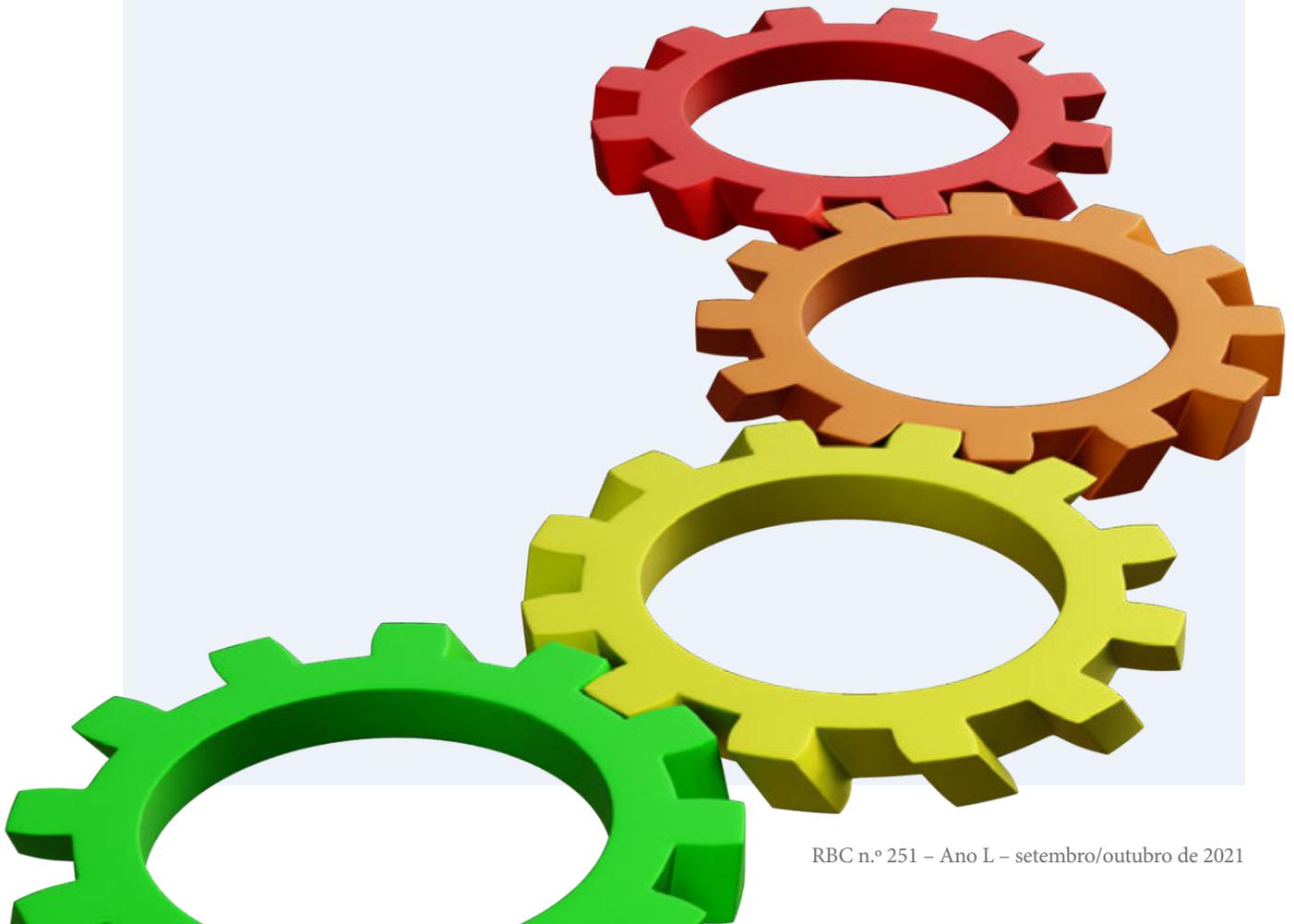
MEURER, A. M., LOPES, I. F., & MUSIAL, N. T. K. Evidenciação de Investimentos em Capital humano nos relatórios da Administração das melhores empresas para trabalhar. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, v.10, n.3, p.149-177, 2018.

PEPPE, Márcio Serpejante. *O novo Acordo da Basileia*. São Paulo: Trevisan. 2006.

REIS, M. O acordo de Basileia III e a pró-ciclicidade da regulação financeira. *Revista Nova Economia Belo Horizonte*, v.25, n.3, p.691-716. 2015

TRAPP, A. C. G.; CORRAR, L. J. Avaliação e gerenciamento do risco operacional no Brasil: análise de caso de uma instituição financeira de grande porte. *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, São Paulo, n. 37, p. 24-36, jan./abr. 2005.

ZONATTO, V. C. S.; Sousa, T. C.G.; FERNANDES, F. C. *Análise do nível de adesão ao disclosure do risco de mercado pelos bancos com ações negociadas na BM&FBOVESPA*. 2015





Evidenciação do *Impairment test*: estudo comparativo entre empresas do setor de petróleo e gás listadas na Brasil, Bolsa, Balcão – B3

Este estudo tem por objetivo pesquisar se as empresas, inseridas no setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis, Exploração, Refino e Distribuição, que negociam suas ações na Bolsa de Valores Brasileira - Brasil, Bolsa e Balcão - B3, estão aderindo ao processo de evidenciação do *impairment test* em conformidade com as orientações dispostas no CPC 01 (R1) para o Ativo Imobilizado. A pesquisa é caracterizada como descritiva e documental, com uma abordagem qualitativa mediante consulta às referidas Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas. Para cumprir o propósito do estudo, foram analisadas apenas as empresas que evidenciaram ou apresentaram, informações sobre o *impairment* do Ativo Imobilizado. A amostra é composta por 8 (oito) empresas, entretanto, observou-se que, entre as empresas analisadas, apenas 2 (duas), *Dommo Energia S.A* e *Petrobras S.A*, divulgaram a realização do teste de *Impairment* para o Ativo Imobilizado. Foram analisadas as Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas do ano 2019. O nível de evidenciação da norma é considerado “alto” para as empresas que trouxeram essa informação, corroborando estudos anteriores nacionais e internacionais. Concluiu-se que, as empresas que evidenciaram o *impairment* de Ativo Imobilizado cumpriram as exigências mínimas elencadas no CPC 01(R1).

Ivani Santos de Oliveira

Contadora da Empresa Petróleo Brasileiro S.A/ Petrobras, graduada em Ciências Contábeis na Universidade Federal da Bahia (UFBA), MBA em Gestão Contábil IBMEC – Rio de Janeiro
E-mail: ivanioliveira17@hotmail.com

Sheila Silva Santos

Contadora da Empresa Petróleo Brasileiro S.A/ Petrobras, graduada em Ciências Contábeis na Faculdade Visconde de Cairú, MBA em Gestão Contábil IBMEC - Rio de Janeiro
E-mail: sheilass.pb@gmail.com

José Wagner Morais de Paiva

Professor da Faculdade IBMEC – Rio de Janeiro
E-mail: jose.paiva@professor.ibmec.edu.br

1. Introdução

O processo de globalização impulsionado pelo crescente e acelerado desenvolvimento tecnológico facilitou a expansão dos mercados e estreitou as relações comerciais entre países e empresas, possibilitando a mobilidade internacional de capital e o surgimento de novos *players* de mercado.

Nesse cenário de globalização, no qual resultou na relação de interdependência entre diversos atores da economia no âmbito internacional, surgiu a necessidade de que as companhias elaborassem demonstrações financeiras que pudessem ser compreendidas e comparáveis por diversos usuários dessas informações.

Diante dessa necessidade, buscou-se a harmonização internacional de regras e normas contábeis. Alinhado a esse objetivo, surgem institutos normatizadores como o *International Accounting Standards Board* (Iasb) e o *Financial Accounting Standards Board* (Fasb), com o papel de emitir normas para convergência contábil global.

Como resposta ao contexto, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a partir da

união e sintonia de objetivos de várias entidades que regulam normas contábeis no Brasil, com o propósito de estudo, preparo e emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos contábeis, visando à centralização e uniformização das normas de contabilidade brasileira às normas internacionais. A Lei n.º 11.638/2007, que alterou a Lei n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), referendou a introdução dessas novas práticas contábeis trazidas pelo processo de convergência, e provocou consideráveis mudanças na mensuração dos ativos e passivos, bem como das receitas e despesas, entre elas a obrigatoriedade do reconhecimento da perda por desvalorização de determinados ativos, que é chamado de *Impairment test*, e que é foco central desse estudo. Essa modificação é abordada no pronunciamento CPC 01 – Recuperação ao Valor Recuperável de Ativos, posteriormente alterada pelo CPC 01 (R1) e aprovada pela deliberação da CVM n.º 639/2010.

A aplicação do *Impairment test* pretende ajustar o valor contábil do ativo ao seu valor econômico. Assim, quando um ativo estiver com seu valor contábil, ou seja, seu valor de aquisição, superior ao seu valor recuperável, entende-se que houve uma redução de sua capacidade de gerar retorno econômico futuro e, por esse motivo, deve ser reconhecida uma perda no resultado da empresa.

Os ativos que se destinam à atividade-fim da empresa, que são, tipicamente, os ativos de longo prazo, geralmente representam importante parcela dos recursos que são investidos por uma empresa. Esses ativos sofrem deterioração física ou tecnológica ao longo do tempo e por esse motivo sua mensuração precisa ser revisada, periodicamente, com o objetivo de ajustar os valores contabilizados a sua real capacidade econômica.

Destarte, este trabalho foi desenvolvido com o propósito de demonstrar se as companhias do setor de petróleo, gás e biocombustíveis estão evidenciando em suas demonstrações contábeis o reconhecimento e mensuração da perda por desvalorização de seu Ativo mobilizado, por meio do *Impairment test*, de acordo com o que preconiza o CPC 01 (R1).

Nesse sentido, o presente estudo procura responder: **Qual o nível evidenciação do *impairment* sobre o Ativo Imobilizado, pelas empresas do setor de petróleo, gás e biocombustíveis, exploração, refino e distribuição listadas na B3, de acordo com as exigências de divulgação do CPC 01 (R1)?**

O objetivo geral do artigo é demonstrar a evidenciação das companhias do setor de petróleo, gás e biocombustíveis, inseridas na B3, em relação às exigências de divulgação do *Impairment test* sobre o Ativo Imobilizado conforme as indicações do CPC 01 (R1). Para isso, são apresentados os conceitos de Ativo Imobilizado (CPC 27 - R3), *impairment* (CPC 01 - R1), *disclosure* e apresentação demonstrações contábeis (CPC 00 - R2), permitindo a elaboração de um quadro comparativo com os principais aspectos que envolvam o teste de *Impairment* indicados no CPC 01(R1) para, por meio da análise das demonstrações contábeis e notas explicativas das empresas seleciona-



“O presente estudo justifica-se pela relevância da indústria do petróleo na economia brasileira, por se tratar de uma *commodity* impactada por fatores econômicos, e sensível a questões políticas e ambientais, por isso com alta volatilidade.”

das para o trabalho, apurar o grau de aderência quanto à divulgação das informações em consonância com o Pronunciamento Técnico.

O presente estudo justifica-se pela relevância da indústria do petróleo na economia brasileira, por se tratar de uma *commodity* impactada por fatores econômicos, e sensível a questões políticas e ambientais, por isso com alta volatilidade. Nos últimos anos, houve uma crise mundial no setor de petróleo, o que obrigou as empresas reconhecerem perdas por desvalorização de seus ativos em valores expressivos. Diante do contexto verifica-se a importância da aplicação do *impairment* como instrumento utilizado para adequar os ativos a sua real capacidade de gerar fluxos de caixa futuros, tendo em vista que os ativos sofrem desvalorização ao longo do tempo, reduzindo os resultados positivos (lucros) esperados. Segundo Barboza (2018, p.16),

[...] a divulgação de informações sobre perdas por *impairment* evidenciam para o mercado que houve reduções nos fluxos futuros de caixa, nos ativos e nos lucros das companhias envolvidas. Porém, tais informações podem não ser divulgadas pelas empresas, ou serem divulgadas de forma incompleta perante os requerimentos das normas contábeis.

Por esse motivo a veracidade das informações contidas nos ativos contribui para fornecer dados transparentes e fidedignos com a realidade, tendo em vista que informações apresentadas de forma inadequada podem causar uma distorção no valor de mercado divulgado pela companhia, afetando a tomada de decisão dos diversos públicos de interesse (*stakeholders*).

A escolha pelas empresas do setor de petróleo e gás se deve pelo alto índice de imobilização de ativos que elas apresentam, no qual são necessários investimentos intensivos para que os ativos estejam em condições de uso e gerem valor aos acionistas, bem como pela relevância das informações contábeis no mercado financeiro e de capitais.

Para Santos, Santos e Silva (2011), a indústria petrolífera é de capital intensivo, ou seja, são necessários altos volumes de recursos para formar seus ativos e permitir aos campos de petróleo e gás condições de produzirem. Além do alto grau de imobilização dessas empresas, a atividade de exploração e produção (E&P) de óleo e gás envolve altos riscos e longos prazos de maturação do investimento.

Com isso, este trabalho busca evidenciar se as empresas brasileiras do setor de Petróleo, Gás e Biocom-

bustível, Exploração, Refino e Distribuição listadas na B3 adotaram as práticas de divulgação do *impairment* em suas demonstrações contábeis e notas explicativas, em relação ao grupo do Ativo Imobilizado, no ano de 2019.

O artigo está estruturado em cinco capítulos. Essa introdução contextualiza o tema da pesquisa, o problema que pretende enfrentar, os objetivos e justificativas do artigo e a relevância do assunto para a indústria de petróleo, gás e biocombustíveis. O capítulo segundo discorre sobre o referencial teórico que suporta o tema, permitindo maior compreensão acerca dos conceitos, como: Ativo Imobilizado, *impairment*, *disclosure* e, adicionalmente, estudos anteriores nacionais e internacionais sobre o assunto. O capítulo três demonstra a metodologia utilizada no trabalho, à delimitação do tema e amostra, bem como os procedimentos de coleta e análise dos dados. No capítulo quatro, o artigo apresenta a análise das demonstrações contábeis das empresas selecionadas, verificando a aplicação e evidenciação do *Impairment test* no grupo do Ativo Imobilizado, conforme CPC 01 (R1), e discorre sobre o resultado da avaliação de aderência das informações divulgadas aos requisitos da norma contábil. Em conclusão, no último capítulo

são expostas as considerações finais do estudo, respondendo ao problema proposto na pesquisa, além de sugestão novas linhas de pesquisa, dada a relevância e a limitação do tema, e evento subsequente ao estudo que foi a pandemia mundial da Covid-19. Recomenda-se aprofundamento do tema, considerando a crise econômica provocada pela pandemia mundial em um espaço de tempo, ou extensão o estudo para outros setores da Bolsa Brasileira.

2. Referencial Teórico

Neste capítulo são apresentados conceitos de diferentes fontes pertinentes ao estudo, referentes ao Ativo Imobilizado, *Impairment test*, *disclosure* e notas explicativas. Todos os conceitos estão relacionados à apresentação do problema e objetivos do estudo.

2.1 Ativo Imobilizado

O ativo representa os bens e direitos essenciais para a execução das atividades de uma empresa, proveniente das aplicações de recursos dos sócios e de terceiros, cuja principal expectativa é o aumento do patrimônio da empresa. Segundo Ludícibus e Marion (2006, p.145), “Ativo, portanto, pode ser conceituado como algo que possui um potencial de serviços em seu bojo, para a entidade, capaz, direta ou indiretamente, imediata ou no futuro, de gera fluxo de caixa.” De acordo com

o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2019, p.19), o Ativo é definido como: “4.3 é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e 4.4 recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.”

Portanto, o conceito contábil de Ativos está profundamente relacionado aos benefícios futuros que esses ativos podem gerar a entidade.

A Lei n.º 6.404/76, Art. 178, dispõe que no balanço o ativo será agrupado de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia, em ativo circulante e ativo não circulante; este é composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível (BRASIL, 1976, p. 69).

No que diz respeito ao conceito de Ativo Imobilizado, encontra-se normatizado no CPC 27(R3), aprovado pela Deliberação CVM n.º 583/09. O CPC 27 (R3), no item 6º, define o imobilizado como:

Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período. Corresponde aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Valor recuperável é o maior valor entre o valor

justo menos os custos de venda de um ativo e seu valor em uso. Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, p. 3).

O Item 07, do CPC 27 (R3) traz os critérios que devem ser satisfeitos para que um item do Ativo Imobilizado seja reconhecido como ativo: “(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, p. 3).

O texto da Lei n.º 11.638/2007 versa sobre a transferência de controle, dos riscos, e benefícios, que independem da transferência jurídica. Atualmente é o conceito de Ativo Imobilizado utilizado. A partir dos conceitos e das definições, subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade (GELBCKE et.al., 2018).

Assim, ao se adquirir um Ativo Imobilizado, cria-se a expectativa de que benefícios futuros fluirão para entidade. No entanto, o fator tempo ou outras causas externas podem reduzir o valor econômico

desse ativo, sendo necessário ajustar esse valor, seja pela depreciação, ou pelo teste de recuperação de ativo, para que ele seja evidenciado de forma adequada.



“O texto da Lei n.º 11.638/2007 versa sobre a transferência de controle, dos riscos, e benefícios, que independem da transferência jurídica. Atualmente é o conceito de Ativo Imobilizado utilizado.”

Conforme o Art. 183, parágrafo V da Lei n.º 6.404/76, os itens do Ativo Imobilizado devem ser avaliados da seguinte forma: “os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.” (BRASIL, 1976, p. 60).

Além do exposto, devem ser observadas as premissas contidas no CPC 01 (R1). Identificados os indicativos de perdas do valor do ativo, deve ser aplicado o cálculo de Redução ao Valor Recuperável. O saldo evidenciado no Balanço Patrimonial será o valor contábil líquido do Ativo Imobilizado, conforme demonstrado na Figura 1.

2.2 Impairment (Perda Do Valor Recuperável)

O *Impairment test* tem regulamentação internacional pelas normas: *Impairment of Assets (IAS 36)*, *International Accounting Standards Board (Iasb)*, *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets (SFAS 144)*, *Financial Accounting Standards Board (FASB)* e *Goodwill and Other Intangible Assets (SFAS 142)*. No Brasil desde 2007, com a aprovação do CPC 01 (R1), vários órgãos nacio-



Fonte: Elaborado pelas autoras (2021).

nais referendaram a norma, como Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) Banco Central (Bacen) e Superintendência de Seguros Privados (Susep).

A Lei n.º 6.404/1976, no parágrafo 3º, do Art. 183, regulamenta o *Impairment test*, bem como a Lei n.º 11.941/2009 determina que o teste de recuperabilidade de ativos seja feito sobre os grupos, imobilizado e intangíveis, mas o texto do CPC 01 (R1); enfatiza que todos os ativos estão suscetíveis ao teste de recuperabilidade, exceto os ativos que tenham normas específicas. Segue o objetivo definido no CPC 01 (R1),

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de re-

cuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e o Pronunciamento Técnico requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. O Pronunciamento Técnico também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações requeridas. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010, p. 1).

Para Barboza (2018) o valor da perda por *impairment* refere-se a quanto o valor contábil de um ativo está acima do seu valor recuperável, o que converge para o que está disposto nas normas contábeis vigentes.

Segue quadro demonstrativo das etapas de aplicação do teste de *Impairment*, segundo o SFAS 144.

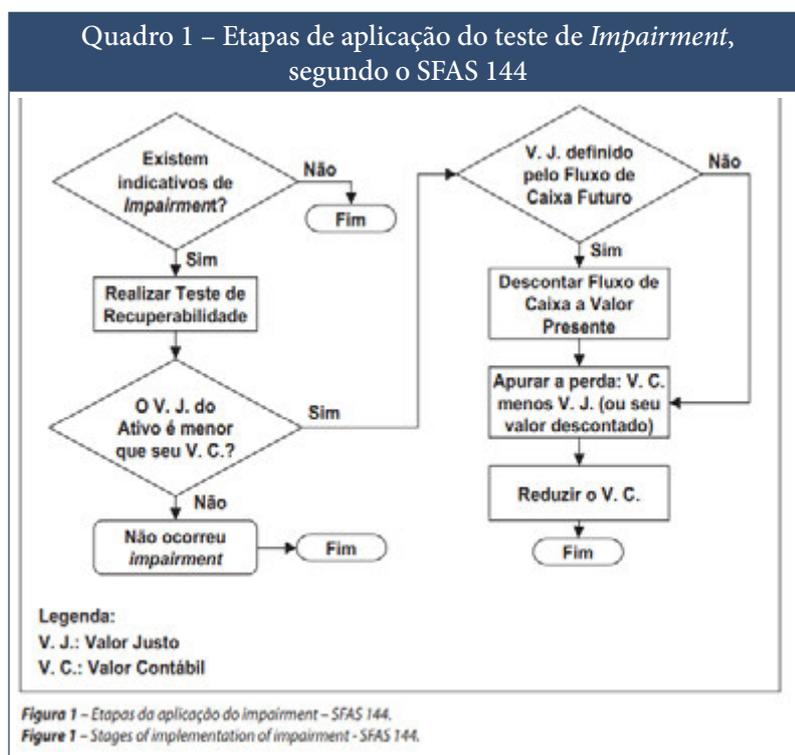
2.3 Evidenciação Contábil, Divulgação ou *Disclosure*

Um dos principais objetivos da evidenciação contábil ou *disclosure* é o de fornecer informações úteis e de qualidade, de caráter financeiro e econômico, a todos os interessados na situação da empresa, ou seja, fornecer informações para a tomada de decisões (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012). Essa divulgação mais ampla possibilita dar transparência aos atos de gestão, proporcionando aos acionistas e credores maior visualização das ações que, eventualmente, sejam danosas aos seus interesses. Além disso, permite o acompanhamento de indicadores de desempenho organizacional e de sustentabilidade da empresa.

A adequada evidenciação financeira influencia diretamente na eficiência e no desenvolvimento de capitais, pois além de reduzir o custo do capital, aumenta a liquidez das ações, porém as empresas têm certa relutância em aumentar o grau de evidenciação, tendo que fazer essa divulgação por pressão dos reguladores. (DANTAS et. al., 2005, p. 64).

O mercado de capitais é cada vez mais crescente, globalizado e competitivo no qual investidores têm adotado postura exigente em relação à proteção de seus recursos investidos. A divulgação contábil com qualidade e padrões mais altos de abertura de informações tem sido exigida por órgãos reguladores, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Observa-se que a busca ideal de *disclosure* e uma postura de ade-



Fonte: (SANTOS; SANTOS; SILVA, 2009).

Quadro 2 – Exigências mínimas de *disclosure*/evidenciação das Demonstrações Financeiras

Exigências de mínimas de divulgação da perda por <i>Impairment</i> de acordo com o CPC 01 (R1)
1. Valor da perda por desvalorização (ou reversão) reconhecida no período
2. Forma de contabilização (Linha da DRE na qual essas perdas/reversões foram incluídas)?
3. Natureza do ativo ou unidade geradora de caixa
4. Descrição do ativo ou da unidade geradora de caixa
5. Eventos e circunstâncias que levaram a esse reconhecimento
6. Taxa de desconto ou valor líquido de venda utilizado?
7. Identificar se o valor recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso
8. A entidade divulgou o montante do reconhecimento de perdas ou reversão por desvalorização no período em nota explicativa?
9. A entidade evidenciou se realizou análise de avaliação de perda ao valor recuperável do Ativo Imobilizado?
10. A entidade divulgou o tempo de vida útil econômica do seu Ativo Imobilizado?

Fonte: elaborado pelas autoras com base no CPC 01 (R1) (2010)

quação de padrões de governança corporativa contribuem para que a companhia conquiste um bom relacionamento com o mercado, reduzindo o nível de incerteza e possibilitando melhor avaliação de oportunidades de investimentos pelo público de interesse.

Com isso, buscou-se por meio da convergência das normas brasileiras às normas internacionais, alinhar as práticas contábeis com a fi-

nalidade de dar maior segurança e transparência aos usuários e, adicionalmente, possibilitando também as empresas o acesso a capital estrangeiro, como fonte de financiamento de suas atividades.

Para atender às exigências mínimas de *Disclosure*/Evidenciação das Demonstrações Financeiras, objetivando o estudo, foram levantados requisitos dos itens 126 a 136 do CPC 01 (R1) a seguir.

“No que tange à modalidade, a pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e documental, baseando-se na descrição do tratamento dado ao *Impairment test* pelas empresas brasileiras de capital aberto do setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis.”

É possível verificar, a importância da qualidade do *disclosure* na aplicação do teste de *Impairment*, diante das exigências do CPC 01 (R1), de forma que as empresas precisam se adequar a esse novo cenário. Portanto, para atender a essas exigências, as Notas Explicativas passaram a ter um destaque relevante e essencial e serão conceituadas.

As Notas Explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis e financeiras, extremamente importantes para explicar de forma mais detalhada alguma informação relevante, que não possa ser compreendida no conjunto de relatórios que compõem as demonstrações. Por outro lado, o uso generalizado de notas explicativas tem dificultado o desenvolvimento adequado das próprias demonstrações (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012). No Brasil a Lei n.º 6.404/1976 e suas alterações trazem as exigências mínimas que devem constar nas notas explicativas que, segundo Gelbcke et.al. (2018, p. 77),

Incluem-se divulgar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis aplicadas, divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações contábeis,

descrição dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e das práticas contábeis adotadas, dos ajustes dos exercícios anteriores, reavaliações, ônus sobre ativos, detalhamentos das dívidas de longo prazo, do capital e dos investimentos relevantes em outras empresas, eventos subsequentes importantes após a data do balanço, etc.

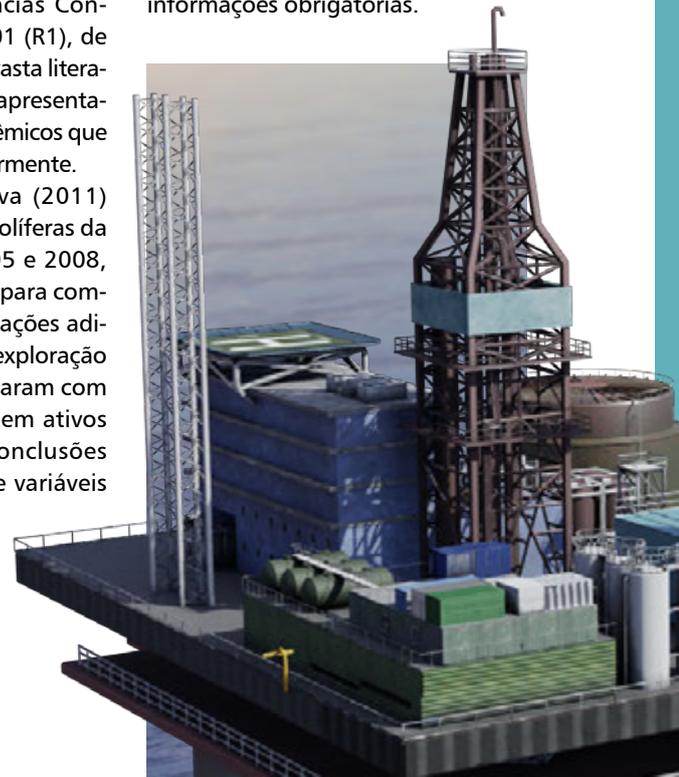
2.4 Estudos Nacionais

O *Impairment test* passou a ser analisado e estudado no Brasil em estudos recentes em comparação com outros assuntos de Ciências Contábeis. O marco foi CPC 01 (R1), de 2007. Como não há uma vasta literatura sobre o tema, serão apresentados alguns trabalhos acadêmicos que trouxeram o tema anteriormente.

Santos, Santos e Silva (2011) analisaram empresas petrolíferas da B3 no período entre 2005 e 2008, totalizando 53 empresas, para compreender como as informações adicionais das atividades de exploração e produção se correlacionaram com a perda por *impairment* em ativos de longa duração. As conclusões do estudo indicaram que variáveis como o preço do barril de petróleo (*Brent*), as reservas provadas não desenvolvidas, influen-

ciavam o reconhecimento de perdas por recuperabilidade de ativos de longa duração, visto que esse segmento é considerado investimento de longo prazo.

Uliano, Doná e Gonçalves (2014) investigaram o nível de *disclosure* da perda por *impairment aplicado* ao imobilizado das companhias IBrX – 50 da B3, no exercício de 2011. Concluíram que nenhuma companhia atendeu completamente às exigências do CPC 01 (R1), portanto consideraram o nível de *disclosure* baixo. Petrobras e Braskem foram as empresas que melhor divulgaram as informações obrigatórias.



Barboza (2018) apresentou na Dissertação de Mestrado sobre “*Impairment* de ativos imobilizados: fatores explicativos do nível de aderência das divulgações efetuadas por companhias da indústria de óleo e gás”. O estudo envolveu 36 companhias de diversos países, nos períodos de 2012 a 2016, obtendo seguinte resultado:

As variáveis: tamanho do ativo e concentração das ações foram significativas na regressão, indicando que quanto maiores são os ativos das companhias e o percentual de suas ações detidas por pessoas jurídicas, governos e outros acionistas estratégicos, menos aderentes às normas contábeis são suas divulgações sobre perdas por *impairment*. Os achados sugerem que as companhias evitam custos políticos e reações adversas do ambiente externo que são induzidos pelo *disclosure* e que existe assimetria informacional entre agentes e proprietários das firmas, uma presumida falha de mercado. A maioria das companhias não cumpriu plenamente com as exigências normativas e o nível de evidenciação pode ser considerado deficiente. (BARBOZA, 2018, p.7)

Santos et.al. (2018) evidenciaram os impactos do *Impairment test* nos indicadores de desempenho das cias do segmento de Petróleo, Gás e Biocombustíveis listadas na B3, as companhias nacionais, concluíram que a subjetividade que envolve os cálculos do valor justo e determinação do valor em uso pode abrir espaço para gerenciamento de resultados. Porém o reconhecimento do *impairment* representa um avanço grande para a contabilidade brasileira.

2.5 Estudos Internacionais

Os estudos sobre o *disclosure* e a aderência ao *Impairment test* foram feitos primeiramente no exterior. Os Estados Unidos e Europa criaram as normatizações que o Brasil recebeu posteriormente por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Coste, Tudor e Pali-Pista (2014) analisaram o nível de aderência das divulgações das empresas da Romênia e Hungria em 2011, visto que adotaram o IFRS desde 2005. O resultado negou a existência de relação significativa entre *disclosure*: Ativo Total, retorno sobre o patrimônio líquido.

Tsalavoutas, André e Dionysiou (2014) fizeram uma ampla pesquisa com amostra de 544 empresas, de 23 países, incluindo o setor de óleo e gás. Como resultado, verificaram que as empresas que evidenciaram perdas por *impairment* aderiram menos ao IAS- 36 e IFRS- 3, e as empresas americanas foram as que mais seguiram as normas contábeis. Concluíram que o nível de aderência à norma IAS 36 foi de aproximadamente 78%, e que o setor de óleo e gás foi o que se mostrou menos aderente às normas estudadas na pesquisa.

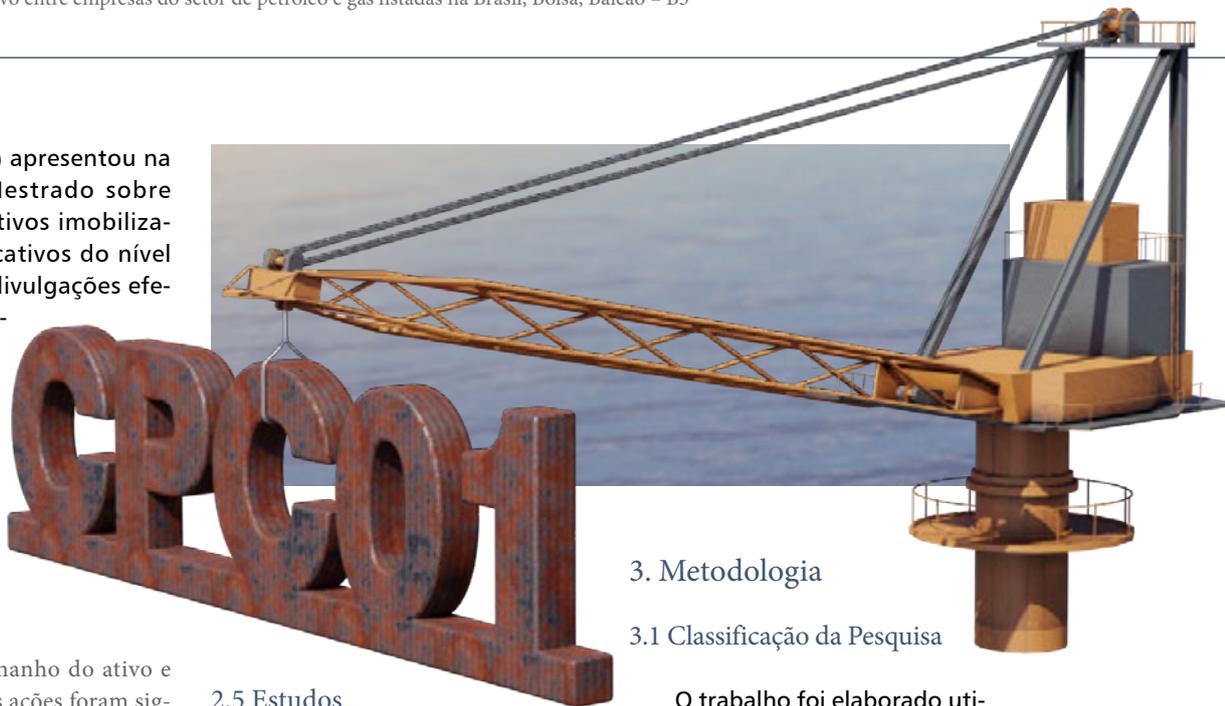
3. Metodologia

3.1 Classificação da Pesquisa

O trabalho foi elaborado utilizando a metodologia descritiva, com base em um estudo comparativo, para buscar as respostas da pesquisa, seguindo as diretrizes e abordagens do problema, que objetivam o estudo, segundo Acevedo Nohara (2007, p. 47):

A pesquisa descritiva pode ser utilizada pelo investigador quando o objetivo do estudo for: descrever as características de um grupo; estimar a proporção dos elementos de determinada população que apresente características ou comportamentos de interesse do pesquisador; descobrir ou compreender as relações entre os constructos envolvidos fenômeno em questão. Cabe ressaltar que a pesquisa descritiva não objetiva explicar o fenômeno investigado. Ela visa apenas descrevê-lo. No entanto, os conhecimentos produzidos por ela são essenciais para outras pesquisas que visem explicar o fenômeno.

No que tange à modalidade, a pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e documental, baseando-se na descrição do tratamento dado ao *Impairment test* pelas empresas brasileiras de capital aberto do setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis.



“É fundamental enfatizar que o objetivo do estudo é apenas indicar de forma analítica, o nível de aderência das empresas brasileiras ao disposto no CPC 01 (R1), sem interferência no resultado da amostra analisada.”

Principal marco teórico do estudo foi a norma CPC 01 (R1), revisada em 2010, que orienta o tratamento contábil do *Impairment test*, e em conjunto, as normas que trazem conceitos do Ativo Imobilizado CPC 27 (R3), e a forma de apresentação das demonstrações contábeis CPC 00 (R2), aspecto bibliográfico do estudo.

Objetivando responder à questão levantada neste artigo, foi elaborado um *checklist* dos requisitos de divulgação prescritos pelo CPC 01 (R1) e analisadas de forma documental as demonstrações contábeis e notas explicativas de 2019 das empresas de petróleo, gás e biocombustíveis - listadas B3, para fins de verificação de aderência ao Pronunciamento Técnico. As demonstrações contábeis consideram saldos comparativos de dezembro de 2019.

É fundamental enfatizar que o objetivo do estudo é apenas indicar de forma analítica, o nível de aderência das empresas brasileiras ao disposto no CPC 01 (R1), sem interferência no resultado da amostra analisada.

3.2 Da Amostra e Coleta de Dados

Este estudo está definido no âmbito da norma aplicável às sociedades de capital aberto, especificamente a análise do cumpri-

mento às exigências do CPC 01 (R1), quanto à evidenciação de *Impairment test* sobre o Ativo Imobilizado das companhias analisadas. Limita-se às companhias do setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis: Exploração, Refino e Distribuição, listadas na Bolsa Brasileira.

O processo de coleta de análise de dados teve início com a delimitação do universo de análise e da propícia amostra resultante. A delimitação da amostragem integrou as empresas nacionais do segmento de Petróleo, Gás e Biocombustíveis: Exploração, Refino e Distribuição com capital aberto, que comercializam seus títulos na B3.

A amostra inicial incluiu oito empresas: Cosan S.A, Dommo Energia S.A, Enauta Participações S.A, Petrorio S.A, Petrobras Distribuidora S.A, Petrobras S.A, Pet Manguinhos e Ultrapar Participações S.A. Porém, para cumprir os objetivos gerais e específicos do estudo, a amostra resultante se limitou apenas às empresas que trouxeram informações sobre *impairment* de Ativo Imobilizado. Das empresas citadas, somente duas (Petrobras S.A e Dommo Energia S.A) evidenciaram a perda do valor recuperável do Ativo Imobilizado nas Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas de 2019. A Petrobras S.A des-

creve em suas notas explicativas que aplica o método de avaliação de seus ativos para o método de cálculo da perda do valor recuperável o valor em uso, exceto quando especificamente indicado. Os casos envolvem situações nas quais a companhia identifica e avalia que premissas que seriam utilizadas por participantes de mercado na mensuração do valor justo que forem divergentes das adotadas pela Petrobras (PETROBRAS, 2019).

A Dommo Energia demonstra utilizar o valor em uso para determinação do valor recuperável, faz suas projeções tendo como base a vida útil econômica dos ativos, avaliando os indicativos de perdas trimestralmente (DOMMO ENERGIA, 2019).

As empresas Cosan S.A, Petrorio S.A e Ultrapar Participações, indicaram em notas explicativas realizar o *Impairment test* anualmente em seus ativos. A Ultrapar Participações e a Petrorio S.A trouxeram informações de *impairment* sobre *Goodwill* (ágio) e sobre ativo mantido para venda, respectivamente. Ambas cumpriram as exigências mínimas de aderência ao CPC 01 (R1) e, por fim, não mencionaram em notas explicativas a política contábil em relação ao *Impairment test*: Enauta Participações, Petrobras Distribuidora S.A e a Pet Manguinhos.

Foram examinadas as Demonstrações Financeiras Consolidadas, disponibilizadas nos sites das empresas, no *link* Relacionamento com Investidores, em arquivo em formato *pdf*, referente ao ano 2019, e no site da B3, as Demonstrações Financeiras consolidadas da Pet Manguiinhos, Setor de empresas listadas, e segmentos, conforme Quadro 3.

Aproximadamente 88% das empresas são do setor Novo Mercado (NM) na B3, que significa cumprimentos de índices elevados de Governança Corporativa, 75% não trazem informações de *impairment* de Ativo Imobilizado, 63% das empresas têm como auditor independente uma empresa *big four*, o que credibiliza as informações contidas nas Demonstrações financeiras das Empresas da amostra.

4. Análise os Resultados

A presente pesquisa selecionou para análise o grupo de empresas do setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis: Exploração, Refino e Distribuição (jul.2020), devido à relevância dos papéis e a importância do setor para a economia brasileira. Como as atividades inerentes ao setor envolvem investimentos relevantes e imobilizações de recursos ao longo prazo, partiu-se do pressuposto que essas empresas apresentariam um alto nível de evidenciação do *impairment*, para comercializarem seus papéis na bolsa brasileira devem passar transparência e confiança aos investidores.

Na primeira análise, buscou-se identificar quais as empresas trouxeram explicações ou evidências, ou mencionaram o *impairment*, e, para uma análise detalhada, as que reconheceram perdas no grupo Ativo Imobilizado no ano 2019. Foram desconsideradas as perdas por *impairment* no ágio (*goodwill*) e Ativos Mantidos para venda. Para tanto foram enumeradas 10 (dez)

Quadro 3 – Setor B3: Petróleo, Gás e Biocombustíveis: Exploração, Refino e Distribuição.

Empresa (Nome na Bolsa)	Código da Ação	Setor na Bolsa	Informação sobre <i>Impairment</i> do Imobilizado?	Auditor Independente
COSAN	CSAN3	NM	NÃO	KPMG
DOMMO PARTICIPAÇÕES	DOMMO3	NM	SIM	GRANT THORNTON
ENAUTA	ENAT3	NM	NÃO	KPMG
PETRORIO	PRI03	NM	NÃO	BKR
PETROBRAS BR	BRDT3	NM	NÃO	KPMG
PET MANGUINHOS	RPMG3	N1	NÃO	Nelson de Almeida Costa CVM 045/80
PETROBRAS	PTR3/PTR4	N2	SIM	KPMG
ULTRA	UGPA3	NM	NÃO	KPMG

Fonte: elaboração das autoras com base nos dados fornecidos no site da B3 (2020).

Quadro 4 - Empresas do Setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis: Exploração, Refino e Distribuição da B3

Exigências de mínimas de divulgação da perda por <i>Impairment</i> de acordo com o CPC 01 (R1)	Dommo	Petrobras
1. Valor da perda por desvalorização (ou reversão) reconhecida no período	SIM	SIM
2. Forma de contabilização (Linha da DRE na qual essas perdas/reversões foram incluídas)	SIM	SIM
3. Natureza do ativo ou unidade geradora de caixa	SIM	SIM
4. Descrição do ativo ou da unidade geradora de caixa	SIM	SIM
5. Eventos e circunstâncias que levaram a esse reconhecimento	SIM	SIM
6. Taxa de desconto ou valor líquido de venda utilizado?	SIM	SIM
7. Identificar se o valor recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso	SIM	SIM
8. A entidade divulgou o montante do reconhecimento de perdas ou reversão por desvalorização no período em nota explicativa?	SIM	SIM
9. A entidade evidenciou se realizou análise de avaliação de perda ao valor recuperável do Ativo Imobilizado?	SIM	SIM
10. A entidade divulgou o tempo de vida útil econômica do seu Ativo Imobilizado?	NÃO	SIM
Percentual de atendimento as exigências mínimas do <i>Impairment</i>	90%	100%

Fonte: elaborado pelas autoras (2020).

exigências em conformidade com a norma CPC 01 (R1). A verificação objetivou investigar o comprimento por parte das empresas das orientações de evidenciação da perda por *impairment* do Ativo Imobilizado, conforme Quadro 4.

Apenas as Empresas, Petrobras S.A e Dommo Energia S.A evidenciaram nas suas Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas de 2019 informação sobre *impairment* de Ativo Imobilizado, que é o objetivo do estudo do supracitado artigo. A empresa Ultrapar Participações trouxe informações sobre *impairment* no ágio (*goodwill*) e a Petrório S.A, *impair-*

ment sobre ativo mantido para venda, ambas cumpriram as exigências mínimas de aderência ao CPC 01 (R1).

A Petrobras cumpriu todas as 10 (dez) exigências elencadas na pesquisa; trouxe nas notas explicativas os critérios para realizar os testes, bem como o período. A Petrobras testa seus ativos anualmente, ou quando houver fatores que indiquem a desvalorização dos Ativos. No ano de 2019, houve reconhecimentos e reversões de perdas por *impairment*; há um alinhamento com o plano estratégico no médio e longo prazo, plano que é apresentado aos investidores (PETROBRAS, 2019).

A empresa definiu e evidenciou de forma clara os conceitos de ativo individual, unidade geradora de caixa. Apresentou a informação contábil dos valores na DRE e a descrição das circunstâncias que levaram ao reconhecimento da perda ou reversões e toda política contábil adotada. A Dommo Energia S.A atendeu a 90% das exigências testadas na pesquisa e avalia trimestralmente os poços exploratórios. Os indicadores de avaliação de *impairment* mostraram que a Companhia analisa trimestralmente os poços exploratórios. Caso concluam como secos ou subcomerciais, ocorre a baixa contábil para resultado. O pronunciamento técnico CPC-01, a entidade deve avaliar no mínimo anualmente, se existem indicações de uma possível desvalorização no valor do ativo (imobilizado e intangível) (DOMMO ENERGIA, 2019).

As notas explicativas da Dommo Energia trazem o histórico de informações sobre os ativos, detalhamento dos fatores que levaram ao reconhecimento do *impairment*, e informações sobre as taxas de desconto utilizadas para os cálculos das projeções definem explicitamente na política contábil e trazem a composição histórica e o movimento dos saldos no grupo do ativo.

Entretanto, a informação sobre tempo de vida útil e econômica do Ativo Imobilizado não está explícita nas demonstrações contábeis e

nas notas explicativas, por se tratar de ativos de longa duração. A vida útil e econômica é considerada uma informação importante. Conclui-se que o nível de aderência e evidenciação das duas empresas em destaque foi considerado “alto” alcançaram percentuais de 90% (noventa por cento) e 100% (cem por cento).

5. Considerações Finais

O estudo teve como objetivo demonstrar a aderência das companhias do setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis: Exploração, Refino e Distribuição da B3 ao *Impairment test* do Ativo Imobilizado evidenciado ao nível de conformidade com o CPC 01 (R1). Ressalta-se que o presente artigo restringiu-se ao estudo do Ativo Imobilizado, descartando os demais grupos como: Intangível, Investimentos e ativos mantidos para venda e do *goodwill*, considerando uma limitação ao resultado. Apontamos como outra limitação, a análise do período de apenas um ano, por se tratar de exame das demonstrações e, não, fatores que levariam a uma análise de um período maior.

A partir da análise das demonstrações contábeis e financeiras e notas explicativas, foi possível constatar que 2 (duas) empresas da amostra, Dommo Energia e Petrobras, evidenciaram nos relatórios anuais perdas por *impairment* de Ativo imobilizado, conforme o CPC 01 (R1), de-

monstrando de forma adequada os critérios de cálculo, as premissas e os fatos que levaram ao registro dos valores. Os resultados encontrados de modo geral evidenciam que as empresas Dommo Energia e Petrobras atenderam às informações em nível considerado “alto” sobre o *Impairment test*, corroborando com as pesquisas anteriores nacionais e internacionais, citadas no referencial teórico.

Destaca-se como limitação à pesquisa a pandemia mundial do coronavírus (Covid-19), que ao longo do ano 2020, surpreendeu o mundo, provocando uma crise sanitária e por consequência grande recessão e crise econômica, como uma das premissas para as companhias testarem seus ativos é ter indicativo de perda de valor recuperável. Sugere-se que futuras pesquisas aprofundem-se na evidenciação do *Impairment test*, relacionando os danos causados pela pandemia da Covid-19 em um determinado intervalo de tempo. Os estudos podem ser direcionados para demais segmentos da B3 que foram duramente afetados, como exemplo: Bens Industriais, Consumo Cíclico, Consumo não Cíclico, Materiais Básicos, outros e Petróleo e Gás Combustíveis. Destaca-se que o Brasil foi um dos países mais vulneráveis sanitariamente e economicamente na pandemia do coronavírus.



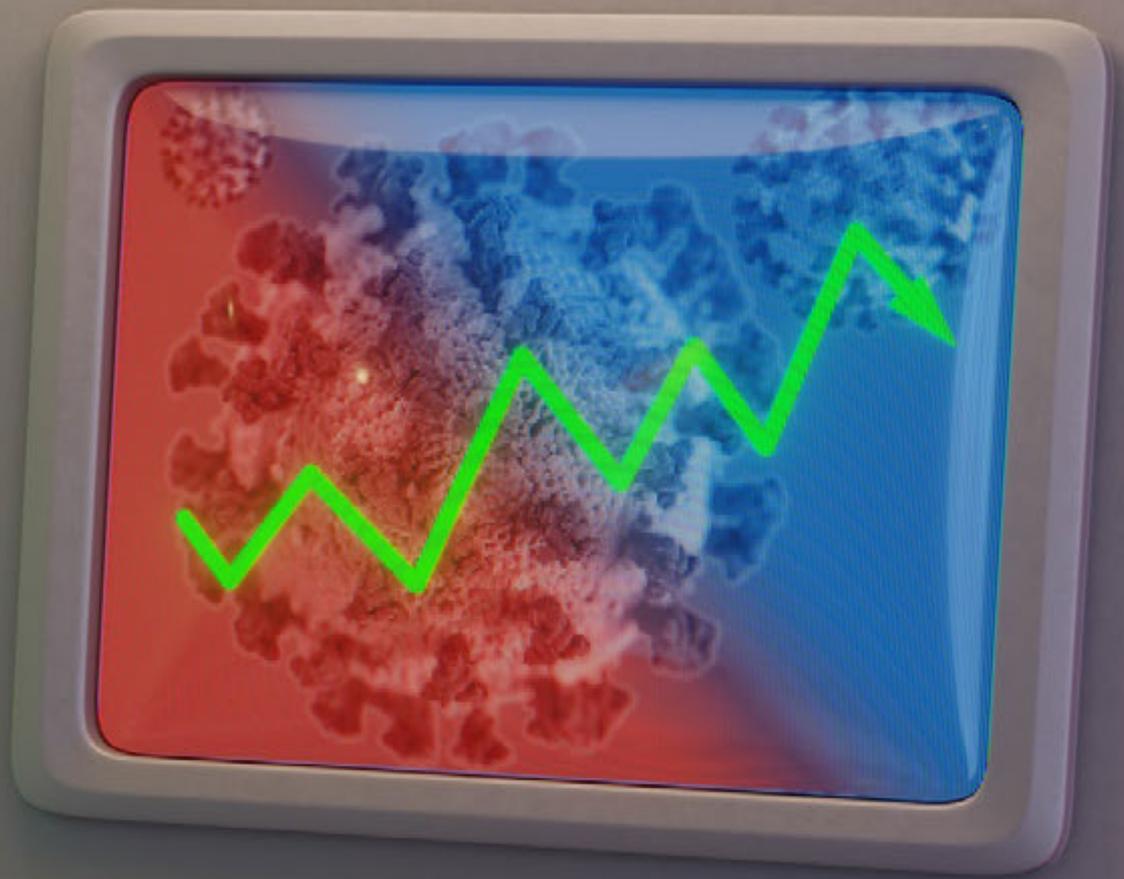
Referências

- ACEVEDO, Claudia Rosa; NOHARA, Jouliana Jordan. *Monografia no curso de administração*. São Paulo: 3. ed. Atlas, 2007.
-
- BRASIL. *Lei n.º 6.404*, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, Câmara dos Deputados, 1976. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-6404-15-dezembro-1976-368447-norma-actualizada-pl.pdf>> . Acesso em: 24 jan. 2021.
-
- BARBOZA, F. A. *Impairment de ativos imobilizados: fatores explicativos do nível de aderência das divulgações efetuadas por companhias da indústria de óleo e gás*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <http://ppgcc.ufrj.br/images/dissertacao/ano_2018/200---Dissertação---Fabiano-Barboza.pdf>. Acesso em 20 jan. 2021.
-
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento técnico CPC 00 (R2): estrutura conceitual para relatório financeiro*. Brasília, 2019. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf)>. Acesso em: 24 jan. 2021.
-
- _____. *Pronunciamento técnico CPC 01 (R1): redução ao valor recuperável de ativos*. Brasília, 2010. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em 12 dez. 2020.
-
- _____. *Pronunciamento técnico CPC 27 (R3): redução ao valor recuperável de ativos*. Brasília, 2009. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2014.pdf>. Acesso em: 24 jan. 2021.
-
- COSTE, Andrealoana; TUDOR, Adriana Tiron; PALI-PISTA, SzilveszterFekete. Compliance of non-current assets with IFRS requirements concerning information disclosure: case study. *Procedia Economics and Finance*, v. 15, p. 1391-1395, 2014. Disponível em: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S2212567114006030?token=2BCD804DC650203A61332751C3D8C0745CE5A5C27AE84C4354BB142C938ED48EEAC_A28CF9C4897_FF6986AB83860795BA>. Acesso em: 30 jul. 2020.
-
- DANTAS, J. A. et. al. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *Revista Economia & Gestão*, v. 5, n. 11, p. 56-76, 2005. Disponível em: <file:///C:/Users/DELL/Downloads/Dantas_Zendersky_Santos_Niyama_2005_A-dualidade-entre-os-beneficio_36406.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2020.
-
- DOMMO ENERGIA S.A. *Informações trimestrais - ITR*. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <https://mz-filemanager.s3.amazonaws.com/848ef34b-7dd8-49fe-b128-ac48ffa6bf38/central-de-resultados/e5b7f4eb0b6a6b2ab9d0fd29e985b27aa4675bc465f64d4bb1244ad274a7d758/itr_1t19.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2020.
-
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012.
-
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação*. 4. ed. São Paulo, Atlas, 2006.
-
- GELBCKE, Ernesto Rubens et. al. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
-
- PETROBRAS. *Demonstrações financeiras 2019*. Rio de Janeiro: Petrobras, 2019. Disponível em: <[demonstracoes_financeiras_em_r\\$4t19.pdf](demonstracoes_financeiras_em_r$4t19.pdf) (mz-filemanager.s3.amazonaws.com)>. Acesso em: 20 jul. 2020.
-
- SANTOS, O. M.; SANTOS, A. D.; SILVA, P. D. A. Reconhecimento de perdas para redução ao valor recuperável de ativos: impairment em ativos de exploração e produção de petróleo. *Brazilian Business Review*, v. 8, n. 2, p. 66-95, 2011. Disponível em: <[307-Article Text-920-1-10-20180617\(1\).pd](307-Article Text-920-1-10-20180617(1).pd)>. Acesso em: 20 jul. 2020.
-
- SANTOS, Luana Regina Lopes Brandão et. al. Impactos do impairment test nos indicadores de desempenho das companhias que atuam no segmento de exploração, refino, distribuição de petróleo, gás e biocombustíveis listadas na BM&FBOVESPA. *Pensar Contábil*. Rio de Janeiro. 2018. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/3470/2646>>. Acesso em: 24 jan. 2021.

TSALAVOUTAS, Ioannis; ANDRÉ, Paul; DIONYSIOU, Dionysia. Worldwide application of IFRS 3, IAS 38 and IAS 36, related disclosures, and determinants of non-compliance. Londres, *ACCA Research Report*, v. 134, 2014. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2603572>. Acesso em: 25. jan. 2021.

ULIANO, André Luiz Poli; DONÁ, Andrea Lucia; GONÇALVES, Marguit Neumann. Disclosure da perda por impairment aplicado ao ativo imobilizado: análise nas companhias do IBrX-50. *Enfoque: Reflexão Contábil*, Maringá, v. 33, n. 1, p. 1-18, jan./abr. 2014. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/21557/13118>>. Acesso em: 25. jan. 2021.





Artigo Convidado

Funções dos *controllers* em tempos de pandemia

As funções de um *controller* vêm se modificando com o passar dos anos, e essa transição foi intensificada dentre outros fatores pelas mudanças no ambiente de negócios e pelo avanço das tecnologias. Nesse contexto, tem sido cada vez mais comum a atuação do *controller* como parceiro de negócios (*business partners*) nas organizações. Em um período de pandemia Covid-19, caracterizado por um contexto de crise sanitária, social e econômica, o papel dos *controllers* tem sido crucial, ao auxiliar as empresas a responderem e se adaptarem a um ambiente imprevisível e com tantos desafios. Com isso, este artigo tem como objetivo analisar as potenciais mudanças nas atividades e funções desempenhadas pelos *controllers*, bem como na sua forma de atuação durante a pandemia Covid-19. Portanto, este estudo traz evidências empíricas acerca do impacto dessas incertezas geradas pela pandemia sobre o modo de agir desses profissionais atuantes em quatro empresas de médio e grande porte, segregando-se a análise em duas fases e expectativas para o novo-normal. Como resultados, o artigo demonstra de forma clara que as funções tradicionais dos *controllers* foram se aprimorando e que suas atividades principais se intensificaram para seu maior envolvimento em funções gerenciais e estratégicas.

Vitor Henrique de Sá Gaspari

Faculdade de Economia, Administração,
Contabilidade e Atuária da Universidade de
São Paulo (FEA/USP)
E-mail: vitorhgaspa@gmail.com

Daniel Magalhães Mucci

Faculdade de Economia, Administração,
Contabilidade e Atuária da Universidade de
São Paulo (FEA/USP)
E-mail: danielmucci@usp.br

1. Introdução

O *controller* desempenha várias funções dentro das organizações, como, por exemplo, a análise dos relatórios financeiros, a análise de desempenho das áreas, as escriturações contábeis, o acompanhamento fiscal dentre outras (SOUZA, WANDERLEY, & HORTON, 2020). O *controller* normalmente é um dos principais profissionais responsáveis pelo planejamento, execução e controle de estratégias financeiras. Alguns estudos indicam que o papel dos *controllers* está se modificando com o tempo. Dessa forma, além dessas principais funções, este profissional tem apoiado e exercido influência sobre decisões dos gestores de diferentes áreas e, nesse sentido, participando ativamente do processo de gestão estratégica das organizações, aproximando-se de um papel caracterizado pela literatura de parceiro do negócio ou *business partner* (BYRNE & PIERCE, 2007; LAMBERT & SPONEM, 2012; WOLFF, WEIBENBERGER, WEHNER, & KABST, 2015; SOUZA et al., 2020). Essas transformações em relação às suas atividades, papéis e funções também podem ter se alterado e/ou acelerado por razões da pandemia Covid-19.

Em meados de março do ano de 2020, a Organização Mundial da Saúde (OMS) decretou pandemia do novo coronavírus. De acordo com

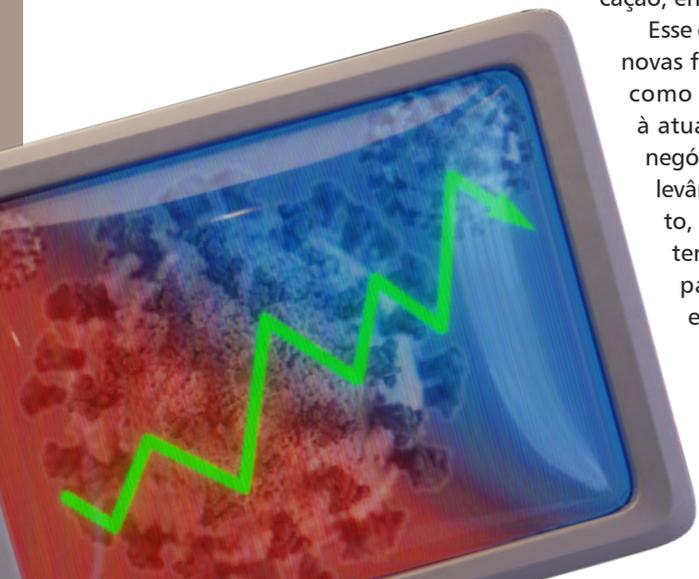
a OMS, “uma pandemia é a disseminação mundial de uma nova doença”. Vivemos hoje em um mundo completamente diferente e, por causa da pandemia, tivemos que nos adaptar a essa nova fase, seguindo todas as recomendações da OMS para nossa segurança (AMAL, BLUMENSCHNEIN, & VASCONCELLOS, 2020). As empresas também estão se transformando, absorvendo novas formas de trabalho, buscando, cada vez mais, a inovação para se destacar frente aos concorrentes, de modo que consiga se manter sustentável (AMAL et al., 2020). Nesse contexto de pandemia, com tantas incertezas pela frente e vivendo um momento completamente novo, volátil e ambíguo, as empresas precisaram ser ágeis e resilientes para responder a essas adversidades (DAS NEVES JÚNIOR, DA COSTA, & MOURÃO, 2021; MATHER, 2020). Pode-se dizer que as empresas não estavam preparadas para esse desafio, as quais passaram por momentos difíceis por causa de seu alto grau de endividamento, operações tradicionais (com pouco nível de digitalização), bem como setores foram afetados diretamente por políticas públicas de isolamento para contenção da velocidade de disseminação do coronavírus, como ocorreu com as empresas de realização de grandes eventos, *shows* e feiras, empresas aéreas, empresas do setor de viagens, hotelaria, educação, entre outras.

Esse é o momento em que as novas funções dos *controllers*, como aquelas relacionadas à atuação como parceiro de negócios, ganham muita relevância, pois, nesse contexto, a atuação do *controller* tende a ser determinante para a continuidade da empresa, por meio da busca da eficiência operacional, gestão financeira-orçamentária e a

implementação de estratégias emergentes visando novas oportunidades de negócio (BYRNE & PIERCE, 2007; RIEG, 2018). Por exemplo, adquirindo essa função de parceiro de negócio, o *controller* tende a (i) analisar o desempenho gerado pelos produtos da empresa e pelos diferentes canais de clientes; (ii) atentar-se às oportunidades de investimento do grupo, melhorando o seu negócio local e no exterior; (iii) tomar medidas para reduzir suas despesas, com a finalidade de maximizar os ganhos, por meio de eficiência ou da implementação de estratégias emergentes. Apesar de algumas pesquisas nacionais e internacionais trazerem evidências sobre as mudanças e as novas funções do *controller* (SIEGEL & SORENSEN, 1999; GIBSON, 2002; BYRNE & PIERCE, 2007; SOUZA ET AL., 2020), elas não deixam claro, como fatores externos e contextos de crise sistêmica vivenciados na pandemia Covid-19 poderiam influenciar as atividades, papéis e funções do *controller*.

A partir do exposto, propõe-se estudar a seguinte questão de pesquisa: **De que forma as atividades, papéis e funções exercidos pelos *controllers* se alteraram no período de pandemia Covid-19?** Esse artigo tem como objetivo principal entender em que medida e como as atividades, papéis e funções exercidos pelos *controllers* de médias e grandes empresas se alteraram durante a pandemia Covid-19, considerando diferentes momentos da pandemia do novo coronavírus, bem como expectativas para o novo normal.

Este trabalho se justifica uma vez que ilustra como os *controllers* assimilaram novas atividades, funções e formas de atuação durante a pandemia Covid-19, agregando assim à literatura existente principalmente que investigou os papéis dos *controllers* no período pré-pandemia (SOUZA, WANDERLEY, & HORTON, 2020).



“Nesse contexto de readaptação de seus modelos de negócios, as empresas descobriram que ter velocidade nas suas tomadas de decisões foi crucial, então passaram a rever várias premissas utilizadas até então.”

Com todas as experiências colhidas durante o trabalho, conseguimos demonstrar que os *controllers* exercem, atualmente, mais funções gerenciais e estratégicas em suas atividades, participando ativamente de projeções de cenários, discussões de estratégias e gestão de riscos, atividades fundamentais para o desenvolvimento da organização no mercado.

2. Revisão de Literatura

2.1 Contexto da pandemia e impacto sobre as empresas

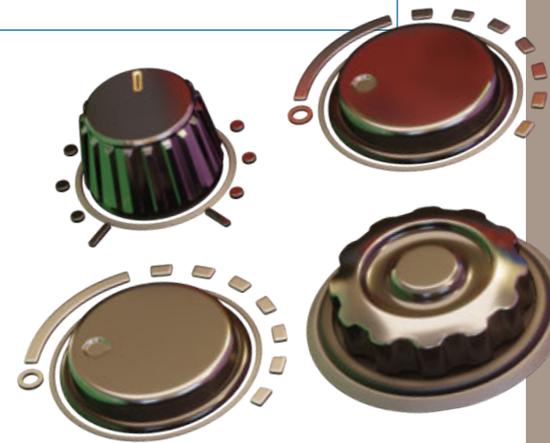
Dentre os grandes desafios que as empresas estão enfrentando (ou enfrentaram) neste momento de pandemia, pode-se destacar a manutenção de suas atividades em termos operacionais e financeiros, bem como o esforço para repensar e redefinir suas estratégias para o período pós-pandemia, chamado de novo normal (MCKINSEY GLOBAL PUBLISHING, 2020; MATHER, 2020). Nesse sentido, as empresas têm agido de forma flexível para poderem mitigar os riscos e tomarem vantagem das oportunidades de negócio, sendo que, para isso, também precisaram manter uma comunicação bem estruturada entre suas áreas de atuação e com os seus *stakeholders* (clientes, fornecedores

e sociedade). As empresas passaram a acelerar suas metas por exemplo de aumento de eficiência, otimização de processos e adaptaram seus modelos operacionais em tempos recordes, fazendo com que suas prioridades fossem (re)discutidas continuamente (DE SMET, PACTHOD, RELYEA, & STERNFELS, 2020; MATHER, 2020).

Nesse contexto de readaptação de seus modelos de negócios, as empresas descobriram que ter velocidade nas suas tomadas de decisões foi crucial, então passaram a rever várias premissas utilizadas até então. Com essas mudanças, as empresas passaram a imaginar novas estruturas de organização. Pela escassez de recursos, precisaram reduzir o número de funcionários de algumas áreas, fazendo com que os funcionários remanescentes tivessem que incorporar novas funções dentro da empresa (DE SMET ET AL., 2020) e, nesse sentido, também pode ter afetado os papéis e atividades desempenhadas pelos *controllers*.

2.2 Papéis exercidos pelo controller

O *controller* ocupa uma função de relevância nas empresas. Sua formação é multidisciplinar e permeia diferentes áreas como contabilidade financeira, contabilidade gerencial,



finanças, *compliance*, governança e riscos (DE SOUSA LIMA, & ARAUJO, 2018). Tradicionalmente, os *controllers* são os profissionais responsáveis por assegurar, monitorar e acompanhar suas equipes, para que os planos traçados pela administração sejam implementados e os objetivos alcançados (GRANLUND & LUKKA, 1998; BORINELLI, 2006). Além de fazer esse monitoramento, eles são responsáveis por conduzir a elaboração dos planos econômicos e financeiros, análise das informações e dos indicadores financeiros e não-financeiros (LUNKES, SCHNORRENBURGER & ROSA, 2013). Além disso, esses profissionais precisam acompanhar as tendências dos mercados aos quais estão inseridos, podendo assim contribuir para o desenvolvimento das melhores estratégias para os cenários futuros.

Como já apresentado anteriormente, o *controller* assume novas funções dentro das organizações, e por isso esse profissional passa a ter um contato maior próximo com a alta administração e as áreas operacionais, participando ativamente na definição dos planos e do processo de tomada de decisão na empresa. Dentre suas atividades, destacam-se o auxílio na captação, retenção e análise de lucratividade de clientes, a definição de novas estratégias de posicionamento e direcionamento da empresa, o controle dos resultados visando ao cumprimento de metas das áreas de responsabilidade, dentre outros (VARGAS & BEUREN, 2013; RIEG, 2018; SZUKITS, 2019; SOUZA ET AL., 2020).

De forma geral, espera-se que a função do *controller* esteja cada vez mais próxima das estratégias de crescimento e das oportunidades de geração de valor pela empresa. Esse papel estratégico tem sido também estimulado pelo avanço das tecnologias, que vem trazendo algumas automações dos processos analíticos dos *controllers*, ainda mais com a digitalização (MÖLLER, SCHÄFFER, & VERBEETEN, 2020; BERGMANN, BRÜCK, KNAUER, & SCHWERING, 2020), fazendo com que os profissionais possam utilizar tempo maior para a realização de análises, considerando uma ótica mais ampla da companhia (diferentes áreas de negócio) e fortalecendo, assim, uma forma de atuação mais próxima da concepção de *business partner*.

Nesse momento de crise sanitária, econômica e social causada pela pandemia Covid-19, as empresas, assim como os papéis e comportamentos dos *controllers* podem ter se transformado. Por exemplo, pode-se destacar a flexibilidade, agilidade, visão sistêmica do negócio, frequência de interação com as áreas operacionais

Entrevistado	Cargo	Tempo no cargo	Ramo de atuação da empresa	Número de Funcionários	Atuação
Entrevistado A	<i>Controller</i> de unidade de negócio	3 anos e 6 meses	Bebidas Alcoólicas	18.000	Multinacional Francesa
Entrevistado B	<i>Controller</i> de unidade de negócio	4 anos e 8 meses	Bens de Consumo	8.000	Multinacional Americana
Entrevistado C	<i>Controller</i> Corporativo	2 anos	Inteligência Artificial	200	Nacional
Entrevistado D	<i>Controller</i> Corporativo	6 meses	Saúde e Bem-estar	120	Nacional

e estratégicas e formas de comunicação, como dimensões em que essas mudanças podem ter ocorrido. A pandemia provocou as empresas a buscarem inovações em seus processos produtivos, experimentar novas automações, priorizando o que a tecnologia poderia trazer para facilitar suas análises e ter sucesso no mercado (MCKINSEY GLOBAL PUBLISHING, 2020). O *controller* passa a ser uma peça ainda mais fundamental para o andamento e a continuidade da empresa e, apoiado pela tecnologia, é capaz de proporcionar informações mais oportunas e precisas para a (re)definição e implementação de estratégias pelas empresas.

3. Metodologia da Pesquisa

Este estudo caracteriza-se como pesquisa qualitativa, que tem como foco compreender a mudança nas atividades, papéis, funções e formas de atuação dos *controllers* em um ambiente de pandemia Covid-19, trazendo evidências de como esses profissionais responderam na prática a esse novo contexto.

Esse estudo tem como principal procedimento de coleta de dados as entrevistas, que foram conduzidas com quatro *controllers* que atuam em médias e grandes empresas que operam no Bra-

sil, e algumas dessas também com operação em outros países. Estabelecemos o contato com os *controllers* por meio de convite enviado por *e-mail* no primeiro trimestre de 2021. Esses profissionais foram identificados por meio de seus perfis na plataforma LinkedIn® e pelas indicações dos próprios *controllers* participantes. Todas as entrevistas foram realizadas de maneira remota. Após o envio do convite ao entrevistado, marcamos as reuniões via plataformas de *streaming* (com exceção do entrevistado B cuja entrevista foi por escrito). No Quadro 1, apresentamos os *controllers* entrevistados, com seu tempo de trabalho dentro do cargo e o ramo de atuação de suas empresas, entre outras informações.

Os profissionais participantes da pesquisa apresentam heterogeneidade em relação à experiência e ao tempo na atual função de *controller*. Além disso, esses *controllers* atuam em empresas que diferem em relação ao número de funcionários, regiões geográficas, nichos de mercado, nacionalidades, entre outras questões. Optamos por empresas com diferentes características, uma vez que estudos recomendam que, para entender determinado fenômeno, é importante conceber um estudo multicaso a partir de uma lógica mais abrangente, conforme pontuado por De Massis e Kotlar (2014).

Para a realização da coleta de dados, foi criado um roteiro semiestruturado, base para as entrevistas, o qual contém perguntas relacionadas ao andamento de suas empresas e de suas atividades, permitindo a compreensão dos perfis dos *controllers*, por exemplo sendo um profissional mais focado nas soluções e prevenções de seus riscos e oportunidades, isto é, mais reativo em relação às grandes mudanças que vêm acontecendo no cenário global, ou um perfil mais estratégico, em que o profissional está mais próximo da informação e da tomada de decisões e agindo de forma proativa auxiliando as diferentes áreas de negócio. O roteiro semiestruturado de entrevistas é apresentado de forma resumida no Quadro 2, perpassando por questões relacionadas às características e às experiências do entrevistado, por uma visão geral da empresa, por seus segmentos de atuação, por como a empresa foi afetada no período de pandemia e por suas percepções para um período de pós-pandemia.

Após a realização das entrevistas, elas foram transcritas em um arquivo de texto, para uma pré-validação do conteúdo. Após a pré-validação, os trechos foram categorizados com base nos construtos de interesse da pesquisa. A técnica de análise de dados empregada neste estudo é análise de conteúdo, a partir das percepções expostas pelos entrevistados (SAUNDERS, LEWIS, & THORNHILL, 2019).

4. Análise dos Resultados

A partir das análises das entrevistas realizadas com os *controllers*, foram identificadas várias semelhanças e convergências na sua respectiva atuação na empresa, em particular no modo em que os entrevistados entenderam e li-

Quadro 2 – Construtos e amostra de questões do roteiro de entrevistas

Construto	Amostra de questões do roteiro de entrevistas
Caracterização da empresa e do <i>controller</i> participante	Para introduzir a empresa, qual é o nicho de mercado em que sua empresa atua? Aproximadamente, quantos funcionários existem na empresa? Em relação ao mercado em que sua empresa está inserida, é um mercado consolidado ou é um mercado em expansão? A pandemia afetou negativamente ou positivamente o faturamento da empresa?
Efeitos da pandemia na empresa	Na empresa como um todo, o que mudou para este período de pandemia? Ocorreu algum tipo de corte de funcionários? Teve algum caso de áreas sendo mescladas para redução de custos?
Experiências anteriores de crises	De forma geral, em algum momento de sua experiência como <i>controller</i> , você já vivenciou momentos de incertezas externas às suas funções tradicionais similares ao período de pandemia?
Atividades, papéis e funções exercidas pelos <i>controllers</i> no contexto de pandemia	O que mudou nas suas atividades cotidianas no período de pandemia? Você realizava alguma tarefa que não realiza mais na pandemia? Você teve novas tarefas adicionadas ao seu escopo de funções? Ainda em relação as suas atividades e funções, separando suas funções em funções operacionais, funções gerenciais e funções estratégicas, qual desses grupos de funções foi o mais afetado pela pandemia Covid-19? Dentro da controladoria, houve algum tipo de inovação ou simplificação nos processos da área durante a pandemia? A tecnologia trouxe mais autonomia para essa área?
Expectativas para o pós-pandemia	No fim da pandemia, você acredita que tudo voltará como era antes? Que ensinamentos você pode levar dessas mudanças geradas pela pandemia?

Fonte: baseado em estudos anteriores como Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), Arenales (2016), Rieg (2018), e Souza et al. (2020).

daram com a pandemia do novo coronavírus para apoiar a resposta e a continuidade em curto e médio prazo da organização, sendo alguns desses impactos em longo prazo. A análise de dados se divide em alguns itens, a partir das evidências observadas nas entrevistas: (1) diagnóstico do momento atual e experiências anteriores; (2) primeira fase da pandemia, delimitada a partir das entrevistas, entre março e setembro 2020; (3) segunda fase de pandemia, a partir de outubro 2020; (4) reflexões e discussões da atuação do *controller*.

4.1 Diagnóstico do momento atual e experiências anteriores

Todos os entrevistados trouxeram a visão de que cada vez mais os *controllers* estão atuando como parceiro de negócios (RIEG, 2018; SZUKITS, 2019; SOUZA ET AL.,

2020). Podemos ver essa mudança a partir da seguinte passagem do Entrevistado A: *"O controller precisa estar bem perto das distintas áreas para facilitar o crescimento da empresa"*. Além disso, nos tempos atuais, suas atividades principais passaram por um novo escopo de funções, como ilustrado pelo desenvolvimento de novos indicadores de desempenho (KPIs – *Key Performance Indicators*) financeiros e não financeiros e proximidade na gestão de suas equipes de trabalho. Com essa fase de transição mais estável, os profissionais adquiriram novas funções estratégicas e tem participado cada vez dos momentos de decisões dentro da empresa, diminuindo, de certa forma, suas funções operacionais, considerando que sua participação nas discussões das diretrizes de suas empresas se torna cada vez mais imprescindível para os administradores e acionistas.

Suas atividades gerenciais tendem a crescer em um primeiro estágio, momento em que os *controllers* estão se adaptando em seus novos cargos, buscando liderar uma equipe cada vez mais sólida, capaz de desempenhar suas funções que apoiem tomadas de decisões internas. De acordo com o Entrevistado C, *“O meu objetivo é integrado ao objetivo do negócio, trazer resultado para a empresa, e não trabalhar para o Governo.”* E é realmente isso que vem acontecendo com as ideias dos *controllers*, que é trabalhar da melhor forma possível no foco da estratégia de suas empresas e não apenas no cumprimento das legislações financeira e fiscal.

Um momento particular que todos os entrevistados relataram foi o começo da pandemia. Eles informaram que não imaginavam o que aconteceria com o futuro de seus negócios; era uma situação muito nova para poder prever e projetar quais seriam os próximos passos e, naturalmente, dar continuidade às suas atividades principais. Ninguém sabia, e dificilmente se sabe até hoje, quanto tempo vai durar esse período de pandemia; essa imprevisibilidade e volatilidade trouxeram muita cautela e mais responsabilidades para os *controllers*.

De acordo com os *controllers* entrevistados, no período pré-pandemia, eles desempenhavam funções estratégicas na empresa, muitas vezes, facilitando as comunicações entre as áreas, auxiliando as tomadas de decisões dos gestores, trazendo novos *insights* para o negócio. De acordo com o *controller* da multinacional americana (Entrevistado B), *“somos prestadores de serviços para as demais áreas, quer seja na parte tributária explicando e auxiliando no direcionamento, quer seja na parte contábil fornecendo informações para a tomada de decisões, passando pelo*

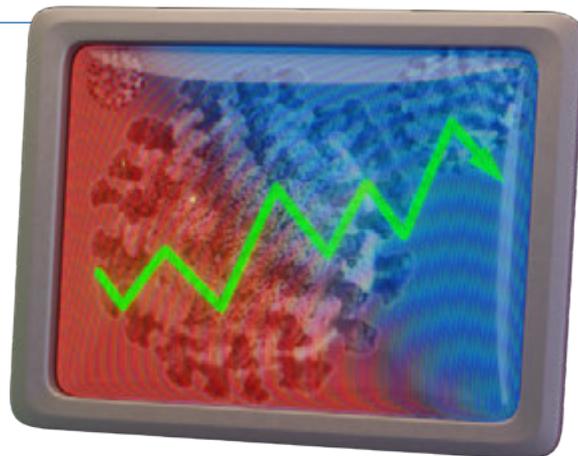
compliance, jurídico, etc.”. Conforme relatado pelo entrevistado B, o *controller* tem como foco o auxílio às outras áreas organizacionais, dentro de sua expertise técnica, financeira, contábil, tributária e *compliance*. O início da pandemia foi o maior período de incertezas de suas trajetórias dentro dessas empresas, e os entrevistados pontuaram unanimemente que nunca haviam passado por alguma experiência similar.

Dividimos as nossas análises em duas fases da pandemia, em que podemos demonstrar, de uma maneira mais clara e exploratória, as atividades e funções desempenhadas em cada momento pelos *controllers*.

4.2 “Primeira Fase” de pandemia

Nessa “primeira fase” da pandemia, estamos fazendo referência ao início da pandemia, desde meados de março a setembro de 2020, que também se caracteriza como o momento em que as empresas e principalmente os comércios passaram a ficar fechados pela legislação de cada região, e que não se sabia como prosseguir diante do contexto decorrente da pandemia. De acordo com o *controller* da multinacional francesa (Entrevistado A), *“Quando começou a pandemia, tínhamos medo de não recebermos nossos recebíveis, medo do cliente não conseguir pagar suas dívidas.”*

A segmentação das empresas, o seu modelo de negócios e o seu ramo de atuação, sofreram transformações de diferentes maneiras entre si por causa do período de pandemia. Por exemplo, comércios tradicionais, eventos esportivos, comemorações, festivais, todas essas atividades sofreram um grande impacto com a chegada da pandemia. Devido à necessidade de cumprir



políticas de *lockdown*, por exemplo, as empresas que realizam grandes festivais, pararam suas atividades e muitos restaurantes de menor porte acabaram fechando nesse início da pandemia, e mesmo com a redução da jornada de trabalho, não conseguiram manter a funcionalidade de seus estabelecimentos.

De acordo com o Entrevistado da empresa nacional de inteligência artificial (Entrevistado C), *“A segmentação das empresas fez com que a pandemia afetasse diferentemente cada negócio, muitas empresas do comércio tradicional sofreram com os estabelecimentos fechados e plataformas digitais, como apps em geral cresceram consideravelmente, visto que o e-commerce fornece uma grande praticidade e agilidade nas compras.”* Por outro lado, a pandemia foi economicamente benéfica para algumas empresas, como, por exemplo, o *Ifood*, que, com as pessoas em casa, ampliou seu volume de clientes. Muitas empresas tiveram o seu negócio principal sendo afetado, com a paralisação de suas atividades, tendo que ver o seu faturamento cair drasticamente nesses primeiros meses de pandemia. Muitas incertezas dos cenários que estariam por vir, como poderiam se reestruturar mudando significativamente o seu modelo de negócios, para conseguirem se reerguerem e darem continuidade às suas empresas.

“Nesses momentos iniciais, os controllers buscaram se fortalecer internamente dentro de suas equipes, por meio da proximidade e interação com as outras áreas, entendendo quais seriam as grandes necessidades naquele momento e onde poderiam economizar para terem uma segurança em seus negócios.”

Nesses momentos iniciais, os *controllers* buscaram se fortalecer internamente dentro de suas equipes, por meio da proximidade e interação com as outras áreas, entendendo quais seriam as grandes necessidades naquele momento e onde poderiam economizar para terem uma segurança em seus negócios e/ou aproveitar oportunidades postas naquele momento. Desse modo, os entrevistados sinalizaram que houve uma grande preocupação com a estrutura e continuidade do caixa, e que havia um grande risco de descapitalização por parte da empresa. O *controller* da multinacional francesa (Entrevistado A) relata que “Nesses primeiros três meses, trabalhamos muito com o caixa, para não sofrermos da falta de liquidez, conversamos bastante com os fornecedores, para conseguirmos aumentar alguns prazos.”

O Entrevistado D demonstra que as empresas neste momento diminuíram seus gastos superficiais, fazendo com que muitas de suas despesas pudessem ser redirecionadas para outras áreas do negócio. Em outras palavras, foi necessário segurar alguns investimentos, reduzir custos para poderem voltar ao negócio, seguindo um bom planejamento para prosperarem ao final desse período: “Não vai voltar como era antes, as empresas aprenderam a ne-

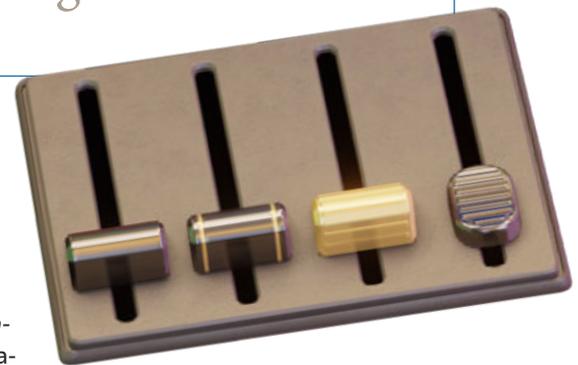
gociar, renegociar seus custos, renegociar com os fornecedores, renegociar dívidas, renegociar juros, despesas desnecessárias. Isso é um aprendizado.”

Com isso, a atuação do *controller* a um nível gerencial e estratégico foi ajustada pela necessidade, para atuação próximo às áreas operacionais, no sentido de participar mais ativamente da negociação de prazos, tanto com os clientes quanto com os fornecedores, pois no momento se tornou necessário definir uma nova política de prazos de pagamento e recebimento para manter um fluxo de caixa mais seguro para a empresa e minimizar o risco de descapitalização.

Outra prática entendida pelos *controllers* que poderia auxiliar nesses tempos de incerteza foi a realização de um acompanhamento mais dinâmico com as revisões dos orçamentos apresentados para o ano de exercício. Algumas empresas passaram a atualizar mês a mês o que foi planejado para todo o ano, sendo que, antes da pandemia, havia a atualização desse plano a cada 4 a 6 meses. Essa prática fez com que os *controllers* conseguissem acompanhar mais de perto o que foi realizado *versus* o parâmetro estimado atualizado, tendo uma resposta mais fidedigna da realidade para os

sócios e diretores da empresa, de acordo com o entrevistado A. Nesse momento, vários gastos foram cortados e muitas empresas realizaram a redução da jornada de trabalho, entre outras medidas para a redução de custos. Com isso, as empresas pouparam recursos, deixando uma segurança para o caixa, para que pudessem projetar quais seriam as novas estratégias para seguirem em seus negócios.

Pode-se destacar, portanto, que as seguintes funções se tornaram mais relevantes: gestão de pessoas, facilitando o compartilhamento das informações entre das áreas; liderança, participando das principais inovações da empresa e auxiliando proativamente todas as frentes; gestão estratégica, auxiliando no desenvolvimento de novas estratégias de crescimento, por meio do diagnóstico de riscos e das oportunidades de mercado. Essas foram algumas das competências sinalizadas pelos *controllers* que se intensificaram diante da pandemia (em um primeiro momento).



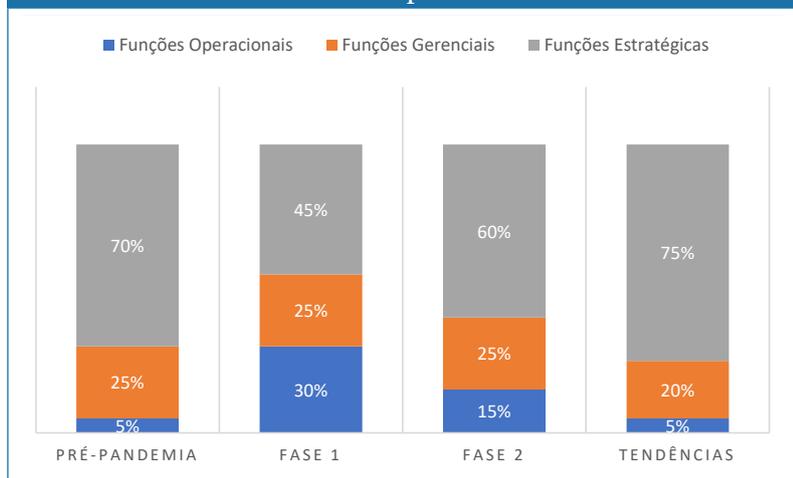
4.3 “Segunda Fase” de pandemia

Nessa “segunda fase” da pandemia, estamos fazendo referência ao momento em que as empresas entenderam como estavam funcionando as suas atividades comerciais; conseguiram gerar novos métodos de trabalho, mantendo o seu funcionamento, até o momento temporal abrangido pela presente pesquisa. Conforme demonstra o entrevistado A, a imprevisibilidade e volatilidade do mercado e dos negócios marcaram o ambiente das empresas, positivamente ou negativamente: *“A verdade é que tínhamos muitas dúvidas de como a pandemia iria afetar nosso negócio. Pensamos que iria afetar negativamente, mas nós vimos lá por junho ou julho que afetou positivamente o negócio, porque trocou o hábito de consumo das pessoas.”*

As empresas precisaram se adaptar a novas formas e metodologias de trabalho, buscando expandir seus negócios para atrair novos consumidores dentro da sinalização de um novo normal. Muitas empresas investiram na formação e na estruturação de um ambiente para e-commerce, visto que a tendência de mercado é cada vez mais os consumidores optarem por fazer suas compras *on-line*, conforme foi pontuado pelos Entrevistados C e D.

Nesse momento, as empresas já se mostravam mais conscientes de como o mercado estava se reestruturando decorrente das mudanças causadas pela pandemia Covid-19. Com isso, os *controllers* que focaram em um primeiro momento no ajuste do caixa, com renegociação de novos prazos dos fornecedores, e com seus clientes estando assegurados de que conseguiram equilibrar suas contas, puderam focar mais nas funções gerenciais e estratégicas, a partir de uma interação com as áreas de negócio à alta administração. Dentre os pontos destacados pelos entrevistados, podem-se destacar conversas

Figura 1 – Discussão gráfica das funções dos *controllers* (operacionais, gerenciais e estratégicas) com base nas percepções oriundas das entrevistas e exploradas na análise de dados



Os percentuais apresentados condizem às percepções dos pesquisadores a partir dos trechos das entrevistas.

com as áreas sobre oportunidades de investimento, planejamento do crescimento e reestruturação para um novo normal, agora cada vez mais próximo. O entrevistado D, *controller* da empresa no ramo de saúde e bem-estar, destaca que *“Entrei no cargo durante a pandemia; nesse momento, o faturamento já havia crescido consideravelmente e já estávamos faturando como antes. Tivemos uma grande queda no faturamento, nos meses de março a maio de 2020, cerca de 60%, quando os estabelecimentos estavam fechados.”* Esse equilíbrio do caixa ficou mais favorável às empresas, pois elas reaprenderam a serem mais eficientes e se posicionaram para um novo recomeço do mercado. Com a chegada da vacina no Brasil e a partir de algumas flexibilizações nos estados, está ocorrendo uma retomada gradual nos mercados, o que tem incentivado novos investimentos e o redesenho do posicionamento e das estratégias do negócio.

Ainda não se sabe como as empresas vão retornar após esse período de pandemia. Estamos vendo vários países retornando dessa crise com uma retomada gradual dos

negócios e vivendo um novo normal dentro das empresas. Em meados de julho de 2021, o Brasil ainda se encontra dentro dessa crise sanitária e com os avanços na vacinação. Estão tendo vários estudos de como viveremos após essa pandemia. Nesse momento, um grande ponto considerado pelos *controllers* foi a dependência da tecnologia em suas atividades. Todos eles indicaram que hoje ter um sistema contábil consolidado e saber as ferramentas corretas para usufruir de todas as vantagens e análises que o sistema pode nos oferecer é um ponto chave para o sucesso da empresa. O *controller* consegue ter mais agilidade em suas análises e propor automações para processos dentro de suas áreas, gerando cada vez mais uma simplificação, flexibilização e acurácia aos seus relatórios e sistemas de gestão (MÖLLER ET AL., 2020; BERGMANN ET AL., 2020).

4.4 Discussões

A Figura 1 apresenta uma comparação da proporção das funções dos *controllers* que foram afetadas nesse período de pandemia, divi-

dindo suas principais funções em 3 grandes grupos (operacionais, gerenciais e estratégicas), de acordo com as percepções dos *controllers* oriundas das entrevistas. Os estudos anteriores têm mostrado que as funções estratégicas desempenhadas pelos *controllers* estão sendo cada vez mais relevantes e, nesse sentido, uma lógica mais próxima do papel do *controller* como parceiro de negócios (BYRNE & PIERCE, 2007; WOLFF ET AL., 2015; FOURNÉ, GUESSOW, & SCHÄFFER, 2018; RIEG, 2018; SOUZA ET AL., 2020), cujas atividades são evidenciadas no Quadro 3. Em outras palavras, as funções exercidas pelo parceiro de negócios estão mais próximas da concepção de nível/papel estratégico do *controller* nas empresas.

Na Figura 1, pode-se visualizar em que grau as funções exercidas pelos *controllers* foram afetadas durante a pandemia. Tendo um grande avanço do *controller* como parceiro de negócios, suas funções são, na maior parte, do grupo de atividades estratégicas, trazendo uma maior interação com os diretores da empresa, auxiliando o processo de tomada de decisão. Com o começo da pandemia, além dessa proximidade com os diretores, os *controllers* precisaram absorver novas atividades em detrimento das dificuldades geradas pela pandemia, estando mais próximos de suas áreas operacionais e participando mais ativamente da execução das estratégias. Em um segundo momento, já estando mais habituados com o cenário e perspectivas durante a pandemia, os *controllers* aparentemente passaram a se distanciar da execução, deixando as áreas operacionais mais autônomas e responsáveis por suas atividades; e focalizaram seus esforços a aspectos de médio e longo prazo como redesenho cenários e do modelo de negócios, definição de estratégias inovadoras e monitoramento dos riscos.

Quadro 3 – Contador de Feijões versus Parceiro de Negócios

Papel	Contador de Feijões	Parceiro de Negócios
Atividades	<ul style="list-style-type: none"> Analisar em quais unidades organizacionais as metas de desempenho não foram alcançadas. Analisar as variações entre o desempenho real e planejado das unidades organizacionais para fins de controle. Informar os gerentes responsáveis e seus superiores juntos sobre as variações das metas orçadas. Destacar as variações de orçamento negativas nos relatórios gerenciais para garantir que os gerentes de nível superior as notem. Revisar as metas de orçamento para garantir que sirvam como uma base atualizada para fins de controle. 	<ul style="list-style-type: none"> Analisar os cenários para apoiar os propósitos do planejamento estratégico. Discutir as perspectivas de negócios futuros com a administração. Realizar análises de sensibilidade sobre os principais impulsores do desempenho empresarial. Explicar proativamente para a gerência como as mudanças nas medidas de desempenho não financeiro afetam a lucratividade. Discutir questões estratégicas com a alta administração. Participar de reuniões e comitês de administração para apresentar as implicações financeiras das opções estratégicas.
Nível	Operacional e Gerencial	Gerencial e Estratégico

Fonte: Traduzido e adaptado com base no instrumento de Fourné, Guessow e Schäffer (2018)

5. Considerações Finais

Esse trabalho teve como objetivo investigar de que forma as atividades, papéis e funções exercidos pelos *controllers* nas empresas se alteraram no período de pandemia Covid-19 e, para isso, foram realizadas entrevistas com quatro *controllers* atuantes no Brasil, seja em empresas nacionais ou multinacionais. De fato, os resultados sugerem que as atividades dos *controllers* foram afetadas durante a pandemia por um momento de completa incerteza e ausência de previsibilidade em relação a um novo normal (quando e como). Os *controllers* tiveram a resiliência necessária para poderem superar esse momento; alteraram em certa medida o escopo e o horizonte temporal de suas atividades, adquirindo novas funções “temporárias”, especialmente maior foco operacional e no fluxo de caixa, com a finalidade de gerar um ambiente sólido para a continuidade da empresa, criando, portanto, as bases (financeira e operacional) para definir as estratégias em um contexto futuro de retomada. Não se sabe exatamente o que acontecerá com as funções exerci-

das pelos *controllers* no novo normal, considerando as necessidades das empresas em que atuam.

Como evidenciado por estudos anteriores (acadêmicos e profissionais), o perfil e a atuação do profissional *controller* têm sofrido muitas alterações decorrentes da transformação do ambiente de negócios e do avanço da tecnologia (para destacar apenas dois fatores). Por exemplo, hoje é muito difícil encontrar profissionais que se restringem à posição de fiscalizador e de detentor dos relatórios financeiros, atividades alinhadas à perspectiva de reporte financeiro e de contador de feijões (*beancounters*). O *controller* “moderno” participa de forma mais ativa da definição das estratégias de negócio, da elaboração de análises dinâmicas de cenários e de sensibilidade e da gestão de riscos, e, ao absorver essas atividades, tem se envolvido cada vez mais em debates com a alta administração e comitês consultivos. Essas atividades e funções estão relacionadas com a perspectiva de atuação parceiro de negócios (*business partners*), que, apesar de já ser debatida há cerca de vinte anos, sua relevância tem se ampliado nesses últimos anos.

Referências

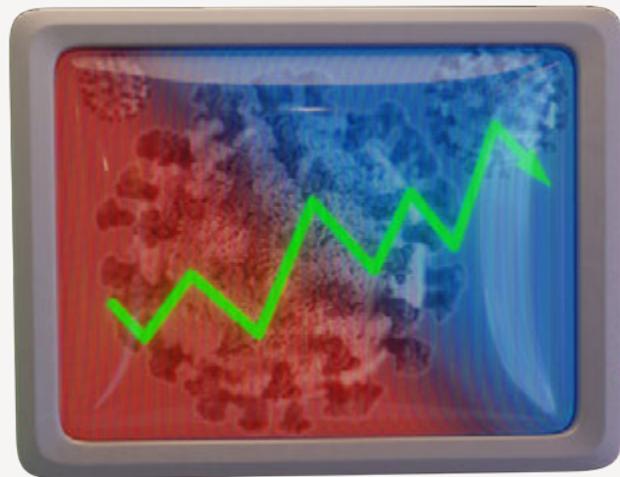
- AMAL, M., BLUMENSCHIN, M., & DE VASCONCELLOS, S. L. (2020). *Reflexões sobre Empresas Multinacionais e a Pandemia de Covid-19*. *Internext*, 16(1), 01-11.
-
- BERGMANN, M., BRÜCK, C., KNAUER, T., & SCHWERING, A. (2020). Digitization of the budgeting process: determinants of the use of business analytics and its effect on satisfaction with the budgeting process. *Journal of Management Control*, 1-30.
-
- BORINELLI, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
-
- BYRNE, S., & PIERCE, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *Europe anaccounting review*, 16(3), 469-498.
-
- DAS NEVES JÚNIOR, I. J., DA COSTA, L., & MOURÃO, S. (2021). Controladoria em tempos de pandemia: reflexões e contribuições para a indústria financeira. *Brazilian Journal of Development*, 7(7), 71760-71780.
-
- DE SMET, A., PACTHOD, D., RELYEA, C., & STERNFELS, B. (2020). Ready, set, go: *Reinventing the organization for speed in the post-Covid-19 era*. Retrieved from: <https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/Organization/Our%20Insights/Ready%20set%20go%20Reinventing%20the%20organization%20for%20speed%20in%20the%20post%20Covid%2019%20era/Ready-set-go-Reinventing-the-organization-for-speed-in-the-post-Covid-19-era-vf.pdf>
-
- DE SOUSA LIMA, R. J. V., & ARAUJO, A. O. (2018). Desenvolvimento de competências e a trajetória do controller. *Revista Mineira de Contabilidade*, 19(3), 28-40.
-
- FOURNÉ, S. P., GUESSOW, D., & SCHÄFFER, U. (2018). *Controller roles: Scale development and validation*. In Performance Measurement and Management Control: The Relevance of Performance Measurement and Management Control Research. Emerald Publishing Limited.
-
- GIBSON, D. A. (2002). On-property hotel financial controllers: a discourse analysis approach to characterizing behavioural roles. *International Journal of Hospitality Management*, 21(1), 5-23. DOI: [https://doi.org/10.1016/s0278-4319\(01\)00018-4](https://doi.org/10.1016/s0278-4319(01)00018-4)
-
- GRANLUND, M., & LUKKA, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management accounting research*, 9(2), 185-211.
-
- LAMBERT, C., & SPONEM, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565-589.
-
- LUNKES, R. J., SCHNORRENBARGER, D., & ROSA, F. S. D. (2013). Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. *REVISTA BRASILEIRA DE GESTÃO DE NEGÓCIOS*, 15(47), 283-299.
-
- MATHER, PAUL. (2020). Leadership and governance in a crisis: some reflections on Covid-19. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
-
- MÖLLER, K., SCHÄFFER, U., & VERBEETEN, F. (2020). Digitalization in management accounting and control: an editorial. *Journal of Management Control*, 31(1-2), 1-8. <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00300-5>
-
- RIEG, R. (2018). Tasks, interaction and role perception of management accountants: evidence from Germany. *Journal of Management Control*, 29(2), 183-220.
-
- SAUNDERS, M. N. K.; LEWIS, P.; THORNHILL, A. (2019). Chapter 4 – *Understanding research philosophy and approaches to theory development in Research Methods for Business Students*. New York: Pearson.
-
- SIEGEL, G., & SORENSEN, J. E. (1999). Counting more, counting less: the 1999 practice analysis of management accounting. Montvale, NJ: *Institute of Management Accountants*.
-

SOUZA, G. H. C., DE ARAÚJO WANDERLEY, C., & HORTON, K. (2020). Perfis dos Controllers: Autonomia e Envolvimento dos Profissionais de Controladoria. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 003-022.

SZUKITS, Á. (2019). Controllers' profession in contemporary organizations—Evidence from Hungary. *JEEMS Journal of East European Management Studies*, 24(1), 8-31.

VARGAS, A. J. D., & BEUREN, I. M. (2013). *O envolvimento do controller no processo de gestão: um estudo em empresas brasileiras*. *ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(3), 405-426.

WOLF, S., WEIßENBERGER, B. E., WEHNER, M. C., & KABST, R. (2015). Controllers as business partners in managerial decision-making. *Journal of Accounting & Organizational Change*.





Compliance

IPSAS

Compliance

Implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: um estudo de caso na Universidade Estadual da Paraíba

A contabilidade pública no Brasil vem passando por mudanças desde 2008 resultante do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Portanto, torna-se imprescindível compreender como está o processo de convergência nas instituições públicas do país. Assim, o objetivo desta pesquisa é analisar como está o processo de implementação e adequação da Universidade Estadual da Paraíba no que concerne às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. No que concerne à metodologia, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso descritivo e, para a discussão do problema, foi usado a abordagem qualitativa. Para atingir o objetivo exposto, foi aplicado um questionário via *Google Forms* ao contador responsável pela contadoria geral da UEPB. Sobre os resultados, embora tenha havido dificuldades na implantação de algumas normas, verificou-se que a maioria das normas foi implementada na sua integralidade, restando apenas uma norma que está em processo de implementação. A discussão e os resultados dessa pesquisa apontam que há conformidade da Universidade Estadual da Paraíba no que concerne à Convergência Contábil para os Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Jozimario dos Santos Vilela

Graduando em Ciências Contábeis Pela Universidade Estadual da Paraíba. Capítulos de livros publicados: "Criptoativos: Um estudo sobre o reconhecimento, mensuração e evidênciação", in: Ensaio Sobre Informação Contábil. São Paulo: ALEXA cultural. 2021. "Um estudo sobre um possível grau de resiliência financeira no estado de Pernambuco", in: Ensaio Sobre Informação Contábil. São Paulo: ALEXA cultural. 2021
E-mail: josimariosantos02@gmail.com

José Humberto do Nascimento Cruz

Me. Em Ciências Contábeis (UNB), Especialista em Auditoria Fiscal e Tributária (UFPE). Participou do Grupo de Convergência Contábil das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Privado pelo CFC/UNB (2008 e 2009). Foi Membro do Grupo de Convergência Contábil das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Estado de Pernambuco – GTCON/PE
E-mail: jhncruz@yahoo.com.br

1. Introdução

A Contabilidade vem passando por um processo de reformulação, tanto no setor privado quanto no setor público. A regulação e a prática da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp), tanto em âmbito internacional quanto em âmbito nacional, passam por mudanças significativas e têm exigido esforços de diferentes atores envolvidos no processo a fim de que a contabilidade possa cumprir seu objetivo de gerar informações para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2016). Observamos que há grandes desafios a serem enfrentados pelos atores que se propõem a aperfeiçoar e reformular a contabilidade.

Sasso e Varela (2020) relatam que, entre os grandes desafios inerentes ao processo de normatização, têm-se a produção de padrões de alta qualidade e a adoção e implementação pelas entidades do setor público de diferentes países. No primeiro desafio, há pontos centrais a considerar, tais como: o que deve ser incluído nas demonstrações contábeis do setor público, e por qual valor, e o que deve ficar de fora. Esses pontos relatados se relacionam com a possibilidade de identificar, reconhecer e mensurar os elementos das demonstrações contábeis resultantes das transações realizadas pelas entidades, quais sejam: ativos, passivos, receitas, despesas, outros recursos, outras obrigações, contribuições dos proprie-

tários e distribuições aos proprietários, com as ainda insuficientes discussões e elaborações, na literatura contábil, sobre o patrimônio líquido no setor público.

Castro (2016) destaca que a Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) para as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Ipsas – *International Public Sector Accounting Standards*) propicia a harmonização no que concerne à publicação dos demonstrativos contábeis, melhora a assimetria das informações nas demonstrações financeiras, aperfeiçoa a gestão pública e facilita a comparação entre setores governamentais e organizações.

Outro ponto a se destacar é a mudança do enfoque contábil, que anteriormente era eminentemente centrado no controle orçamentário e, agora, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas, há também um enfoque na contabilidade pública patrimonial. Com o registro de atos e fatos públicos, espera-se a desvinculação de assuntos estritamente orçamentários e o registro correto, completo, confiável e oportuno do patrimônio público (GALDINO; MORA; CUNHA 2014).

O processo de convergência e implementação das NBC TSPs é observado de maneira confiante por alguns autores que indicam resultados positivos para a administração pública e, ainda, que haja algumas barreiras, como a cultural, o apego ao controle orçamentário, problemas de sistemas, a falta de pessoal qualificado e treinamento continuado, os referidos obstáculos necessitam ser superados para que haja a efetiva implementação (PRADO; PAIVA, 2017; ANTAVOZ; SANTOS; COSTA, 2017; FERNANDES; MONTEIRO, 2019; LIMA; LIMA, 2019).

Diante do contexto apresentado, surge a seguinte questão

de pesquisa: **Como está o processo de Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na Universidade Estadual da Paraíba?** Dado o exposto, o objetivo do presente estudo é analisar como está o processo de implementação e adequação da Universidade Estadual da Paraíba no que concerne às Normas Internacionais de contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Nesse sentido, buscou-se analisar como está a percepção do contador da respectiva IES no que concerne às NBC TSPs, e se ele recebeu algum tipo de capacitação para implementar. Ademais, verificamos quais as principais dificuldades encontradas para a implementação das referidas normas.

Justifica-se, portanto, a relevância dessa temática pelo fato de verificar a aplicabilidade das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público em uma Universidade Estadual, processo esse que se torna imprescindível para que haja o *compliance* nas entidades do setor público. Ademais, observaremos quais as normas que apresentaram maiores dificuldades na sua implementação, possibilitando o entendimento das principais dificuldades encontradas no processo de normatização, o que possibilitará a elaboração de medidas que irão auxiliar as instituições públicas quanto a essas e outras dificuldades que poderão ser evidenciadas no estudo. Por conseguinte, o estudo em questão se diferencia de pesquisas de outros autores (ARAÚJO; LEITÃO, 2019; MELO; AYRES, 2014), pois eles desenvolveram suas respectivas pesquisas tomando como base apenas uma das NBC TSPs, não abrangidas todas as normas nos estudos. Outro ponto a se destacar é que a presente pesquisa se diferencia dos outros estudos, pois aborda todas as NBC TSP, além de tratar-se de um estudo de caso, o qual, segundo Martins (2008), caracteriza-se como uma estratégia metodológica de se



“Nos últimos anos, observa-se que a administração pública está em processo de modernização, a qual está migrando de um modelo burocrático para o gerencial, que é orientado pela eficiência e eficácia na prestação dos serviços públicos, contribuindo para o accountability na gestão pública.”

fazer pesquisa nas ciências sociais e nas ciências da saúde. Trata-se de uma metodologia aplicada para avaliar ou descrever situações dinâmicas em que o elemento humano está presente. Ademais, busca-se apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto, por meio de um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado.

Portanto, espera-se que os resultados dessa pesquisa contribuam com os profissionais, entidades, discentes, docentes das áreas de Contabilidade e Administração Pública, no tocante a influenciar novas pesquisas, bem como influenciar a adoção de mecanismos que possibilitem a redução dos desafios impostos pela convergência contábil para os padrões internacionais de contabilidade aplica ao setor público.

A pesquisa encontra-se dividida em quatro tópicos, além da introdução. O primeiro tópico, que concerne a estudos anteriores, está dividido em quatro subtópicos. O primeiro subtópico nos traz a visão de vários autores sobre os princípios e as normas que regem a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. No segundo subtópico, abordamos como surgiu o Processo de Convergência Contábil para os Padrões Internacionais de Contabilida-

de, e os seus reflexos na evidenciação das demonstrações contábeis das entidades públicas. No terceiro subtópico, abordamos as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. No quarto e último subtópico, ainda da fundamentação teórica, abordamos os estudos que possuem correlação com a pesquisa. No segundo tópico, abordamos os procedimentos metodológicos utilizados para a construção do estudo. Já no terceiro tópico, detemo-nos a analisar os dados referentes ao questionário aplicado ao contador responsável pelo Departamento de Contabilidade e Finanças da Universidade Estadual da Paraíba. No quarto e último tópico, realizamos a compactação e conclusão dos achados da pesquisa.

2. Estudos Anteriores

Nesta seção, serão apresentados a literatura acerca da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e das Normas Aplicáveis a esse setor.

2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

De acordo com Lima e Castro (2007), a contabilidade pública é uma ramificação da contabilidade, que tem por objetivo aplicar os

conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, com a intenção de oferecer à sociedade o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública, de forma transparente e acessível.

Em outros termos, Cohama (2006, p.26) defende que a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, união, estados, Distrito Federal e município se respectivas autarquias, por meio de metodologia especialmente concebida para tal.

Observamos que ambas as visões dos autores supracitados estão em concordância com o Art. 83 da Lei n.º 4320, de 1964, que destaca que a contabilidade, evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. Vale ressaltar também que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público ganha cada vez mais destaque, devido ao Processo de Convergência Contábil no Setor Público Brasileiro.

2.2 Processo de Convergência Contábil no Setor Público Brasileiro

Nos últimos anos, observa-se que a administração pública está em processo de modernização, a qual está migrando de um modelo burocrático para o gerencial, que é orientado pela eficiência e eficácia na prestação dos serviços públicos, contribuindo para o *accountability* na gestão pública (MATIAS; PEREIRA, 2008). Esse processo foi denominado *New Public Management* (NPM), tendo como propósito central a reestruturação das agências governamentais, ou seja, havia a busca pela descentralização dos serviços públicos, proporcionando maior ênfase na mensuração dos resultados (JÄRVINEN, 2009).

O referido processo de Convergência Contábil do Setor Público, surgiu a partir da Portaria n.º MF 184/2008, que estabeleceu alguns procedimentos para a convergência da contabilidade pública brasileira. O *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas), emitidas pela *International Federation of Accountants* (Ifac), contribui para que haja a implementação e adoção das normas, com a intenção de propiciar maior qualidade das informações disponibilizadas. Ademais, observa-se que por meio do Decreto n.º 6.976/2009, ficou estabelecido que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) seria o Órgão Central de Contabilidade Federal e responsável pelas iniciativas dos trabalhos, buscando convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público (CAVALCANTE et al., 2017).

Pode-se ressaltar que as 30 normas de contabilidade aplicadas às entidades do setor público obtiveram sua elaboração por meio do Conselho Federal de Contabilidade, órgão que rege as normas e princípios contábeis vigentes no país. As NBC TSPs surgem com o intuito

de alterar algumas percepções no que concerne à coisa pública, mudando o enfoque, que anteriormente era orçamentário para o patrimonial; aplicando novos conceitos e formas de avaliação e mensuração do patrimônio público, fato esse que aproximou a contabilidade praticada no setor privado; mudando a forma que era utilizada para a escrituração e configuração do balanço patrimonial; e impondo que as despesas e receitas públicas devem ser contabilizadas pelo princípio da competência (NASCIMENTO et al., 2015).

As mudanças propostas em decorrência de tal processo de convergência possibilitaram a transparência e simetria das informações divulgadas nas demonstrações financeiras das entidades e sua implantação impactará diretamente a gestão patrimonial desses entes (SILVA; ROSA, 2015), facilitando o acesso à informação e possibilitando que os usuários da informação de âmbito público possam exercer os seus direitos de agente fiscalizador da coisa pública. A partir dessa perspectiva, surgem as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2.3 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Em decorrência do cenário de modernização e aperfeiçoamento da gestão pública, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem empreendido esforços para propiciar a evidenciação do patrimônio público de forma que haja conformidade nos procedimentos contábeis, tendo como base três diretrizes: a promoção do desenvolvimento conceitual; o fortalecimento institucional da Contabilidade Pública; convergência

às normas internacionais de Contabilidade. Em 2008, o CFC publica as primeiras 10 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, identificadas através da nomenclatura e representadas pela sigla NBC T. As NBC Ts vão de 16.1 a 16.10. Adicionalmente, em 2011 foi criada a NBC T 16.11.

Por conseguinte, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da aprovação da NBC TSP Estrutura Conceitual, em 2016, define que o objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é fornecer informações úteis sobre todas as entidades voltadas para os usuários dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), bem como para o processo de tomada de decisão.

A aprovação das NBC TSPs tem reflexo na necessidade de aprimorar a Contabilidade Aplicada ao Setor público. Por isso, essas normas têm como objetivo principal a busca pela padronização com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, com a intenção de reforçar a utilização de boas práticas contábeis que assegure a qualidade e a credibilidade da informação, facilitando o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira dos entes públicos, no setor quando da aplicação dos recursos públicos (SILVA et al., 2011).



“As mudanças propostas em decorrência de tal processo de convergência possibilitaram a transparência e simetria das informações divulgadas nas demonstrações financeiras das entidades e sua implantação impactará diretamente a gestão patrimonial desses entes.”

A elaboração das normas sugere que a contabilidade aplicada ao setor público não deve se deter apenas às questões orçamentárias e legais, pois o processo de controle do patrimônio público deve partir do estudo dos fenômenos e transações que o afetam diretamente, abrangendo um campo maior de atuação, no que concerne ao setor público.

Além do estudo das normas supracitadas, para a construção do presente artigo, debruçamos-nos em investigações já realizadas que versam, guardadas as devidas proporções, sobre a temática aqui abordada. Assim, apresentamos alguns dos estudos que contribuíram para o delineamento desse artigo.

A pesquisadora Camila Viana Brasil (2019) buscou evidenciar a percepção dos servidores que atuam nos setores de contabilidade da UFMG sobre a aplicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor público – NBC TSP 07 – ativo imobilizado e constatou que apenas 30% da amostra desconheciam o processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e, em especial, a NBC TSP 07. Entretanto, os servidores acreditavam que esse proces-

so de convergência e a implementação das NBC TSP influenciavam de forma positiva a qualidade das informações geradas e se mostravam interessados em apreender ou mesmo melhorar os seus conhecimentos a respeito dessa temática. Destaca-se, ainda, a importância do apoio da instituição no processo de capacitação e melhoria do conhecimento entre os profissionais que atuam nas Seções de Contabilidade da Universidade, como a promoção de eventos e treinamentos sobre a temática apresentada.

Macêdo e Klann (2014) descrevem como está a aderência das Unidades da Federação do Brasil, em relação ao *disclosure* obrigatório, relativo às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. E constatam que das 27 unidades federativas, apenas os estados de Minas Gerais, Maranhão, Rio Grande do Norte, Sergipe, Bahia, Acre, Amazonas, Roraima, Tocantins, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul não evidenciaram a conta intitulada intangível. Nenhum dos Estados evidenciou a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico ou se mencionou algo sobre o sistema de custos ou a avaliação das disponibilidades e direitos e títulos de crédito. Destacam que

os estados brasileiros ainda não estão preparados para iniciar a divulgação obrigatória segundo as NBCASPs, dado o nível de *disclosure* evidenciado até o momento.

Silva et al. (2011) buscam evidências empíricas acerca da percepção dos gestores contábeis e seu conhecimento quanto as mudanças na contabilidade pública frente às novas normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público (NBCASP). Os resultados do estudo comprovam que esses profissionais se demonstram inseguros quanto as mudanças na contabilidade pública, ficando clara a necessidade de aprimorar seus conhecimentos em torno dessas atualizações para garantir a utilização da contabilidade como instrumento de controle social no setor público.

3. Procedimentos Metodológicos

Essa seção apresenta o modo como foi conduzida a pesquisa. Observaremos como a pesquisa se classifica, de acordo com as normas metodológicas que estão em vigor, além de apresentar os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados.

3.1 Delineamento da Pesquisa

O método seguido nesta pesquisa foi o estudo de caso, que, de acordo com Collis e Hussey (2005, p.73), se caracteriza como uma estratégia que “reúne informações detalhadas sobre a unidade de análise, geralmente durante um período de tempo muito longo, tendo em vista obter um conhecimento aprofundado”. Concordando com este entendimento, Gil (1999) afirma que o estudo de caso ocorre em um contexto real, preservando as características e peculiaridades das atividades desenvolvidas.

No tocante ao objetivo da pesquisa, qualifica-se como descritivo, tendo-se utilizada na pesquisa a aplicação de um questionário por meio do *Google Forms* ao contador responsável pela contabilidade da Universidade Estadual da Paraíba, a fim de verificar o nível de aderência da UEPB, quanto à aplicabilidade das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs). Destaca-se que esse tipo de pesquisa busca conhecer um fenômeno sem modificá-lo (SELLTIZ, et al., 1987; ANDRADE, 2002).

No tocante à abordagem do problema, a pesquisa enquadra-se como qualitativa. A pesquisa qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos, além de analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais (MARTINS, 1994; GIL, 1999).

Variáveis	Dados coletados
Sexo	Masculino
Idade	Entre 22 e 35 anos
Tempo de atuação no mercado	Mais de 9 anos
Nível de escolaridade	Pós-graduado
Modalidade de contratação	Efetivo

Fonte: autor, 2021.

3.2 Procedimentos Para a Coleta e Análise dos Dados

Com a intenção de atingir os objetivos propostos na pesquisa, foi construído um questionário on-line elaborado por meio da plataforma *Google Forms* e enviado um link por meio do correio eletrônico (e-mail), no período de 1 a 25 de maio de 2021, com questões objetivas e dissertativas. Para melhor compreensão dos leitores, decidimos agrupar as questões em três blocos distintos, levando em conta três variáveis: variáveis socioeconômicas pertinentes ao respondente; variáveis específicas sobre a implantação das NBCASPs na instituição pública alvo da pesquisa; variáveis pertinentes aos benefícios resultantes da aplicabilidade das NBCASPs, na supracitada IES.

O questionário foi aplicado com o contador responsável pelo departamento de Contabilidade e Finanças da Universidade Estadual da Paraíba, a qual possui oito *campus* localizados em oito cidades da Paraíba. Há de se ressaltar que a mesma possui o ter-

ceiro maior Orçamento do Estado da Paraíba, justificando a importância da aplicação da pesquisa. A pesquisa busca averiguar se há conformidade, quanto aos padrões internacionais de contabilidade aplicado ao setor público, na instituição pesquisada.

4. Análise dos dados

Nesta seção, objetivamos apresentar as informações coletadas por meio de um questionário respondido pelo contador responsável pela contabilidade-geral da Universidade Estadual da Paraíba. Ressaltamos que a supracitada universidade possui 8 Campi, em 8 cidades da Paraíba, que são elas: João Pessoa, Campina Grande, Lagoa Seca, Guarabira, Catolé do Rocha, Monteiro, Patos e Araruna. A seguir, analisaremos os dados socioeconômicos do respondente.

Ao analisarmos a Tabela 1, podemos observar que o respondente da pesquisa se trata de um contador do sexo masculino, tem entre 22 e 35 anos, ele atua a mais de 9 anos como contador responsável pelo Departamento de Contabilidade e Finanças da UEPB, é pós-graduado na área de contabilidade pública. Dessa forma, pode-se destacar que ele possui experiência na área de Contabilidade Pública, pois atua de forma efetiva a um tempo significativo com as NBC TSPs.



“A NBC TSP 10 Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa norteia sobre os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas.”

Destarte, na Tabela 2, percebe-se que foram implementadas algumas NBC TSPs. O respondente afirmou que obteve maior grau de dificuldade nas seguintes normas: NBC TSP 7 ativo imobilizado, que tem como objetivo estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas variações. As principais questões a serem consideradas na contabilização do ativo imobilizado são (a) o reconhecimento dos ativos, (b) a determinação dos seus valores contábeis e (c) os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles. Podemos observar também que a referida norma é alvo de discussão na pesquisa de Camila Viana Brasil (2019) onde os resultados apontam que uma parcela significativa dos servidores que atuam nos setores de Contabilidade da UFMG, desconhece a NBC TSP 07. Fato esse que converge para o resultado da atual pesquisa, visto que ainda são encontradas dificuldades no processo de normatização e aplicabilidade da referida norma.

Tabela 2 – Variáveis específicas sobre a implantação das (NBC TSP)

Variável	Dados coletados
Foi implementado alguma norma de contabilidade aplicada ao setor Público?	Sim
Quais normas apresentaram maior dificuldade no processo de implementação?	NBC TSP 7, 9, 10, 26, 27
Quais normas estão em processo de implementação?	NBC TSP 5

Fonte: autor, (2021).

Ademais, outras normas que apresentaram dificuldades foram as seguintes: NBC TSP 9 Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa, que estabelece os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo não gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas. Esta norma também especifica quando a entidade deve reverter tais perdas e estabelece o que deve ser divulgado.

A NBC TSP 10 Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa norteia sobre os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas. Esta norma também especifica quando a entidade deve reverter tais perdas e estabelece o que deve ser divulgado.

A NBC TSP 26 Ativo Biológico e Produto Agrícola, que versa sobre tratamento contábil e a divulgação das atividades agrícolas. E, por último, temos a NBC TSP 27 Informações por Segmento, que estabelece princípios para a apresentação de informações financeiras por segmento. A divulgação dessas informações irá auxiliar os usuários das demonstrações contábeis a entenderem melhor o desempenho passado e identificar os recursos alocados para apoiar as principais atividades da entidade; aumentar a transparência dos relatórios contábeis; e permitir que a entidade cumpra melhor suas obrigações de prestar contas.

Podemos destacar que as referidas normas são relativamente novas, e trazem conceitos que necessitam de uma análise detalhada, para que haja a devida interpretação e posteriormente aplicação nas entidades públicas. As dificuldades encontradas para a implementação das referidas nor-

mas resultam da reestruturação nos sistemas de controle interno das instituições públicas, fato esse que demanda maior espaço de tempo. Sasso e Varela (2020) destacam que o processo de convergência apresenta desafios diferentes para as instituições, visto que elas apresentam características particulares, relacionadas ao contexto econômico, político, social, organizacional e profissional.

No tocante às normas que estão em processo de implementação, observamos que o respondente destacou a NBC TSP 5 Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente, cujo objetivo é determinar a forma de contabilização dos contratos de concessão pela ótica da concedente, uma entidade do setor público. Podemos destacar que a implementação parcial da referida norma pode gerar informações contábeis que detenham pouca relevância, visto que a apresentação das referidas informações deve obedecer ao regime de competência, fato esse que não é atingido na sua integralidade.

No que concerne à Tabela 3, se percebe que o respondente concorda que a Contabilidade Pública no Brasil se encontra em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, visto que o processo de convergência contábil possibilita uma representação do com-



Tabela 3 – Percepção sobre benefícios e aplicabilidade das NBCASPs

Variáveis	Dados coletados
A Contabilidade Pública no Brasil encontra-se em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicada ao setor Público.	Concordo
Há capacitação continuada para aplicação das normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	Concordo
A Convergência proporcionou uma Gestão Pública mais transparente	Nem discordo nem discordo
A Convergência proporcionou uma representação patrimonial mais próxima da realidade	Concordo
As Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), trouxeram conceitos novos até então utilizados somente pelo setor privado, em que foi adotado o regime contábil de competência na Contabilidade Patrimonial	Concordo totalmente
Houve uma melhora na evidenciação contábil com a implementação das NBCASP.	Concordo
Houve um impacto positivo no controle interno, com o advento da implementação das NBCASPs	Nem discordo nem discordo

Fonte: autor, (2021).

pliance em termos nacionais e internacionais, quanto aos procedimentos contábeis no setor público. Por conseguinte, observa-se que há concordância quanto à atuação do CFC na capacitação continuada, promovendo o debate e a troca de experiências quanto às dificuldades e às facilidades encontradas no processo de convergência contábil. Nesse caso, pode-se observar que o CFC detém papel fundamental no processo de convergência visto que ele proporciona o debate contínuo para a aplicabilidade e aperfeiçoamento das NBCASPs.

No tocante ao aumento da transparência na gestão pública resultante da normatização, o respondente nem concorda nem discorda. Ou seja, observa-se que ele se mantém indiferente quanto a essa afirmação. Ademais, podemos destacar que há concordância quanto a uma representação patrimonial mais próxima da realidade, resultante do processo de convergência para os padrões internacionais. Observamos também que o respondente sabe da importância do processo de convergência contábil.

Observa-se ainda que o respondente concorda totalmente que as Normas Brasilei-

ras Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs) trouxeram conceitos novos até então utilizados somente pelo setor privado, em que foi adotado o regime contábil de competência na Contabilidade Patrimonial. Ademais, observamos que há concordância do respondente quanto à melhora na evidenciação contábil com a implementação das NBCASPs, que resulta em informações contábeis mais acessíveis ao público.

No último quesito, o respondente foi questionado se na sua percepção houve impacto positivo no controle interno da instituição, com o advento da implementação das NBCASPs, afirmando que nem concorda nem discorda. Podemos destacar que o respondente se mantém indiferente quanto a essa afirmação. Observamos que o fato de a IES estudada não ter aplicado as NBCASPs na sua integralidade pode resultar na indiferença quanto aos benefícios resultantes do processo de convergência.

5. Considerações finais

Nesse trabalho, tivemos como principal objetivo analisar como está o processo de implementação e adequação da Universidade Estadual da Paraíba no que concerne às

“A discussão e os resultados dessa pesquisa denotam que há conformidade da Universidade Estadual da Paraíba no que concerne à Convergência Contábil para os Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.”

Normas Internacionais de contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Por conseguinte, buscamos evidenciar quais normas apresentaram maior grau de dificuldade na sua implementação, e quais se encontram em processo de aplicação e adequação.

Constatou-se que a Instituição de Ensino Superior estudada já implantou 29 das 30 normas supracitadas, demonstrando que a mesma está em conformidade com os normativos emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, e que segue os Padrões Internacionais de Contabilidade. Ademais, visto que os processos de reformulação onde há uma mudança de padrões podem demandar um

tempo maior resultante da complexidade, e de ajustes no controle interno das Instituições, podemos observar que houve dificuldade na implementação de algumas normas, quais sejam: NBC TSP 7, NBC TSP 9, NBC TSP 10, NBC TSP 26 e NBC TSP 27. Ademais, observamos que a NBC TSP 05 está em processo de implementação.

A discussão e os resultados dessa pesquisa denotam que há conformidade da Universidade Estadual da Paraíba no que concerne à Convergência Contábil para os Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Ou seja, na prática

os usuários da informação contábil, que podem ser internos ou externos, poderão solicitar demonstrações contábeis, padronizadas visto que os demonstrativos contábeis da IES estudada, possivelmente, estarão em conformidade com o padrão Ipsas. A pesquisa também contribui para o aumento da *Compliance* nas Instituições Pública de Ensino Superior da Paraíba.

No entanto, as considerações apresentadas não esgotam as potencialidades da temática investigada, por isso, como sugestão para futuras pesquisas, cita-se a possibilidade de ampliar as entidades públicas analisadas.



Referências

ANDRADE, Maria Margarida de. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Artur Alves; LEITÃO, Carla Renata Silva. Ativo intangível no setor público: percepção das instituições federais de ensino superior quanto ao cumprimento da NBC TSP 08. *REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, v. 9, n. 3, p. 31-45, 2019.

ANTAVOZ, Tales; SANTOS, Moura Ricardo; COSTA, Monteiro Carlos. Análise da aderência das normas de tratamento contábil da depreciação, amortização e exaustão dos itens do patrimônio e avaliação e mensuração de ativos - evidências da IFES Brasileiras à luz da Teoria Institucional. *Anais XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (XVI CICA)* (2017).

BRASIL, Camila Viana. Percepção dos servidores que atuam nos setores de contabilidade da UFMG sobre a aplicação da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público–NBCTSP07Ativoimobilizado.2019.Disponivelem:<https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/32601>. Acesso em 25 mai.2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF N°184, de 25 de agosto de 2008.Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em 12 de mai.2021

BRASIL. Planalto Central. Decreto N°6.976, de 7 de outubro de 2009.Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm Acesso em 12 de mai.2021.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva. Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal. 2016.

CAVALCANTE, Gesualdo Menezes et al. Práticas contábeis no setor público: a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a aplicação da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público–NBC TSP 16.10. *RIC*, v. 11, n. 2, p. 1, 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Rio de Janeiro: CFC, 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2021

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. Pesquisa em administração: *um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público. (2021). Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normasbrasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 20 mai. 2021.

DA ROSA, Fabrícia Silva; SILVA, Luana Caroline; SOARES, Sandro Vieira. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidad y Negocios*, v. 10, n. 19, p. 27-42, 2015.

DE LIMA, Raquel Luz; DE LIMA, Diana Vaz. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 16, n. 38, p. 166-184, 2019.

DO PRADO, Joyce Dias; PAIVA, Amanda Almeida. Convergência da contabilidade pública às normas internacionais. *Negócios Em Projeção*, v. 8, n. 1, p. 161-174, 2017

FERNANDES, Elizabeth Carvalho; MONTEIRO, Doraliza. Análise do Controle Patrimonial de Bens Permanentes em uma Organização Pública. *Administração Pública e Gestão Social*, p. 1-23, 2019.

GALDINO, Jonathan Alves; MOURA, Joel Brito; DA CUNHA, Edileuza Lobato. Efeitos do enfoque patrimonial na dívida pública flutuante: um estudo de caso em uma fundação pública do norte do Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 11, n. 23, p. 31-52, 2014.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IFRS. Quem Somos e o que Fazemos. Disponível em: < <http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/who-we-are-portuguese.pdf>>. Acesso em 05 de março de 2021.

KOHAMA, H (2006). *Balços Públicos: Teoria e Prática*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.

JÄRVINEN, J. *Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 22 No. 8, 2009., pp. 1187-1210

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robison Gonçalves de. *Contabilidade Pública*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL – Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, v. 6, n. 1, p. 253-272, 2014.

MARTINS, Gilberto Andrade. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 2, n. 2, p. 8-18, 2008.

MELO, Lidiana Fonseca de Souza et al. O processo de implementação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: desafios e perspectivas para a governança pública municipal em interface com o mercado e a sociedade/the process of implementation of brazilian standards. *Revista FSA (Centro Universitário Santo Agostinho)*, v. 11, n. 3, p. 71-95, 2014.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração Pública Comparada: Uma Avaliação das Reformas Administrativas do Brasil, EUA e União Européia - *RAP Revista Brasileira de Administração Pública*, v. 42, p. 61-82, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n1/a04v42n1.pdf>. Acesso em: 17 de março de 2021

VARELA, Maiara Patrícia Siqueira. Doze anos de Convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, v. 1, n. 1, p. 78-102, 2020.

MARTINS, G. A. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

NASCIMENTO, José Orcélio do et al. A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. In: *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*. 2015. BRASIL. Ministério da Fazenda.

SILVA, Nívia Everlin Alves et al. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as futuras mudanças na contabilidade de custos para este setor. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2011.

SELLTIZ, et al. *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: E. P. U. 1987.



Entre a Teoria e a Prática: julgamentos éticos e a percepção da disciplina de Ética por estudantes de Ciências Contábeis

Este estudo teve como objetivo analisar o posicionamento dos estudantes do curso de Ciências Contábeis frente ao julgamento de dilemas éticos e a sua percepção acerca da disciplina de ética. A pesquisa se classifica como quantitativa e descritiva, operacionalizada a partir de uma *survey* aplicada presencialmente. A amostra analisada na pesquisa contou com 189 estudantes do curso de Ciências Contábeis de duas instituições de ensino superior. Os dados foram analisados por meio de testes não paramétricos como a correlação de *Spearman* e o teste de diferenças entre grupos de *Kruskal-Wallis*. Os resultados indicaram que há associação significativa entre a importância percebida da disciplina de ética e a importância da NBC PG 01 que trata do Código de Ética Profissional do Contador. Além disso, características, como a idade, ano frequentado, tipo de instituição de ensino e gênero se mostraram capazes de condicionar a percepção dos discentes. As implicações da pesquisa indicam para a necessidade de aprimorar a clareza das normativas emitidas acerca da temática, visto que a compreensão dos alunos sobre a NBC PG 01 ainda é dúbia. Além disso, os achados mostram a importância de abordar a temática no decorrer da formação do profissional da contabilidade.

Wanderlei de Oliveira Cruz

Funcionário público municipal, desde 1993, lotado na Fundação Municipal de Cultura de Ponta Grossa, exerce a função de Assistente Administrativo. Graduado em Bacharelado no curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG), no período 2016/2019

E-mail: wanderleoliveiracruz@gmail.com

Rosaly Machado

Professora de Contabilidade na Universidade Estadual de Ponta Grossa (PR); doutora no Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Positivo – Curitiba (PR); mestre em Engenharia de Produção pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade Tecnológica Federal do Paraná; Especialista MBA, Contabilidade, Finanças e Auditoria pela Faculdade Uniandrade; graduada em Bacharelado no curso de Ciências Contábeis (UEPG)

E-mail: rosalmachado@uepg.br

Franciele Machado de Souza

Doutora em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná - UFPR (2020). Possui Mestrado em Contabilidade pela UFPR (2015). Especialista em Controladoria pela UFPR (2013). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Ponta Grossa – UEPG (2011). Professora Adjunta do Departamento de Contabilidade da UEPG (2021 – Atual)

E-mail: m.franciele@gmail.com

Alison Martins Meurer

Professor de Contabilidade no Instituto Federal do Paraná / Doutorando no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná / Mestre em Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná / Especialista em Avaliação do Ensino e da Aprendizagem pela Universidade do Oeste Paulista / Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná

E-mail: alisonmmeurer@gmail.com

1. Introdução

Os atos ilícitos têm potencial para prejudicar uma sociedade à medida que afetam diferentes esferas societárias, tais como a saúde pública, a educação, a moradia. Além disso, interferem no crescimento econômico, afastando investidores devido à imagem negativa que pode ser projetada sobre a sociedade em nível global (JONES, 1991). Nesse contexto, elementos direcionados aos princípios éticos devem ser observados pelos contadores desde a sua formação, visto que possuem grande importância nas organizações com o fornecimento de informações acerca da situação patrimonial e de resultados da empresa (GILIOLI et al., 2020).

Na literatura, há evidências de que os conflitos éticos se apresentam de forma distinta, pois o discurso sobre a ética se altera e é moldado conforme a crença e a cultura de cada povo (MACHADO, 2018). No Brasil, a Operação “Lava Jato” é um exemplo que corporiza os conflitos éticos que estão enraizados na cultura brasileira. Os numerosos envolvidos na investigação iniciada nas demonstrações contábeis de empresas como a Petrobras é um

dos inúmeros exemplos de atos de corrupção, crime de colarinho branco e lavagem de dinheiro que permearam o cenário nacional nos últimos anos e que envolveram dimensões abrangidas pela contabilidade. Nesse aspecto, para Machado (2018), mediante uma lógica econômica racional primada num plano secundário de princípios éticos, os profissionais da contabilidade passam por situações antiéticas que são difíceis de resolver e comprometem a imagem da Contabilidade. Todavia, há de se destacar que as atividades exercidas pelo contador devem ser sempre conduzidas de forma ética, a fim de não interferir no desempenho de suas atividades profissionais (FEIL; DIEHL; SCHUCK, 2017). Isso se deve ao fato de que a Contabilidade se destaca pelo registro de situações que ocorrem nas entidades e estas são capazes de afetar as demonstrações contábeis, gerando efeitos adversos nas informações divulgadas, os quais podem interferir em elementos econômicos, políticos, ambientais e no âmbito social (MACHADO, 2018).

Nesse sentido, a interação entre a Contabilidade e a ética também pode ser entendida como um dos procedimentos de responsabilidade social que direciona a formação do estudante não apenas para a elaboração de suas práticas consideradas técnicas, mas também geral e humanísticas. A educação contábil deve preparar os futuros profissionais para ingressar em um campo de atividade baseado em princípios e orientado por regras, em que o conhecimento técnico das normas contábeis (princípios, regras e procedimentos de decisão) e a consciência ética (a capacidade de discernir questões morais e resolver dilemas éticos) são cruciais (BOYCE; NARAYANAN; GREER; BLAIR, 2019), o que justifica a importância de observar os elementos éticos percebidos pelos contadores em formação.

Assim, o problema que direciona a pesquisa tem o seguinte enunciado: **Qual é o posicionamento dos estudantes do curso de Ciências Contábeis frente ao julgamento de dilemas éticos e a sua percepção acerca da disciplina de Ética?**

Logo, este artigo teve por objetivo geral analisar o posicionamento dos estudantes do curso de Ciências Contábeis frente ao julgamento de dilemas éticos e a sua percepção acerca da disciplina de Ética. O estudo foi desenvolvido com uma amostra de 189 estudantes de duas instituições de ensino superior da cidade de Ponta Grossa no Estado do Paraná. A relevância da pesquisa deve-se à importância de buscar respostas para problemas que afetam o discernimento dos estudantes em relação a situações que ocorrem no dia a dia da atividade profissional relacionadas com questões éticas, bem como o debate do compromisso do ensino da ética profissional nas instituições de ensino, organizações e no mundo dos negócios em geral.

2. Ética, Moral e a Profissão Contábil

No entender de Barros (2010), a ética abrange abordagens sobre o comportamento moral aos quais os indivíduos são submetidos, bem como os comportamentos individuais do que é certo ou errado em determinada sociedade. Observa-se que a ética e a moral são distintas, porém ambas se complementam durante o processo decisório, visto que o ser humano, ao avaliar atitudes com o potencial de afetar outras pessoas e, até mesmo, determinados grupos sociais, é guiado pelos valores morais que lhe foram inculcados ao longo dos anos pela família, pela sociedade e pela comunidade da qual faz parte. Tais valores são orientados pela ética, que são normas de conduta no ambiente em que se vive.



“Uma das maneiras de integrar a ética e os seus efeitos na profissão contábil está no desenvolvimento de reforçar a personalidade e as características de boa conduta do contador.”

A ética se distingue da moral pelo fato de ser entendida como uma disciplina filosófica (racional e crítica) quanto ao certo ou errado; já a moral compreende um conjunto de valores, princípios e normas que regem as ações humanas quanto ao comportamento (VASQUEZ, 2011). Nesse sentido, cada sociedade institui uma moral válida para todos os integrantes. Já a ética, entendida como uma filosofia moral, é uma reflexão que interpreta os valores morais (OLIVEIRA, 2011).

Assim, o desenvolvimento de uma consciência ética possibilita que cada indivíduo possa questionar regras morais impostas pela sociedade (SÁ, 2010), principalmente quando surgem dilemas ou situações que podem ser consideradas antiéticas no seu dia a dia.

Uma das maneiras de integrar a ética e os seus efeitos na profissão contábil está no desenvolvimento de reforçar a personalidade e as características de boa conduta do contador (MACHADO, 2018). De certa forma, existe a possibilidade do contador adotar o hábito de agir virtuosamente pela própria realiza-

ção de atos virtuosos na convivência com a família, no relacionamento com os amigos, na empresa, na igreja, no escritório de contabilidade, entre outros ambientes que fazem parte da sociedade.

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) entendem que a denominada abordagem ética da Contabilidade pode ser determinada a partir de um comportamento de justiça e retidão em um contexto social. A ética profissional não é apenas o cumprimento dos códigos específicos ou normas de conduta, mas uma questão de respeito e compromisso para com o crescimento da sociedade em que todos vivem (BRANCHER; NEU; BOFF, 2010).

Todavia, os profissionais da contabilidade também estão sujeitos a deslizes e a equívocos, mas uma alternativa possível para diferen-

ciar o que é ato contábil fraudulento é analisar o que está subjacente à intenção de praticá-lo. Isso ajudará a determinar se o ato foi deliberado, ou se foi um erro accidental (MACHADO, 2018). O autor também menciona que o italiano Luca

Pacioli foi o primeiro a formalizar um exemplo de ética na Contabilidade quando ensinou o método das partidas dobradas para garantir o controle patrimonial dos indivíduos e das organizações.

Portanto, a discussão ética no campo contábil requer um conjunto de regras de comportamento do profissional da contabilidade no exercício de suas atividades profissionais. Os profissionais da contabilidade devem conhecer a sua profissão e delimitar os aspectos técnicos, as prerrogativas e as regras de conduta moral da profissão que serão seguidas (CFC, 2003).

Assim, o código de ética formaliza um ideal de padrões de comportamento esperado para os contabilistas. Em seus esforços para desenvolver um código de ética viável e eficaz, o profissional da contabilidade muitas vezes depara com desafios para harmonização da estrutura conceitual e a adoção de normas e regulamentos do código internacional de contabilidade (IFAC, 2016).

Desse modo, é preciso fazer ajustes no texto do código de ética internacional de contabilidade para que não haja impedimentos na aceitação e a implementação ao código de outras nacionalidades (COHEN; PANT; SHARP, 1992).



O conjunto de normas do Código de Ética Profissional do Contador advém da Norma Brasileira de Contabilidade para os profissionais em geral, NBC PG 01, pode ser considerada como uma das articulações importantes que visa garantir o *status* ético do profissional da contabilidade. No entanto, para se estabelecerem códigos éticos eficazes devem incorporar os costumes culturais da época e da sociedade em que está sendo inserida. Em 2019, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, aprovou a NBC PG – 01, que implementou novas abordagens para nortear as práticas do contador. A sua projeção está em fixar a conduta do contador frente ao exercício da sua atividade e aos assuntos relacionados à profissão e à classe.

Ademais, a Ciência Contábil conta com mais três normas de contabilidade, aprovadas pelo CFC, alinhadas pela convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais. As NBPGs 100, 200 e 300 surgiram do Código de Ética do *International Federation of Accountants* (Ifac) e fazem parte dos conteúdos a serem abordados na disciplina de Ética.

Entre as várias formas de assegurar os princípios éticos às atividades contábeis, as NBC PG 100, 200 e 300 fornecem exemplos de salvaguardas que podem ser utilizadas para tratar de ameaças ao cumprimento dos princípios éticos.

Mesmo que a Contabilidade seja uma ciência pautada na ética e na moral, no Brasil observou-se que sua credibilidade e o desenho moral e ético sofreram abalos perante a sociedade por uma série de ocorrências antiéticas identificadas sem relatórios contábeis, emergin-

do a necessidade de confrontação das questões antiéticas envolvidas com as práticas contábeis.

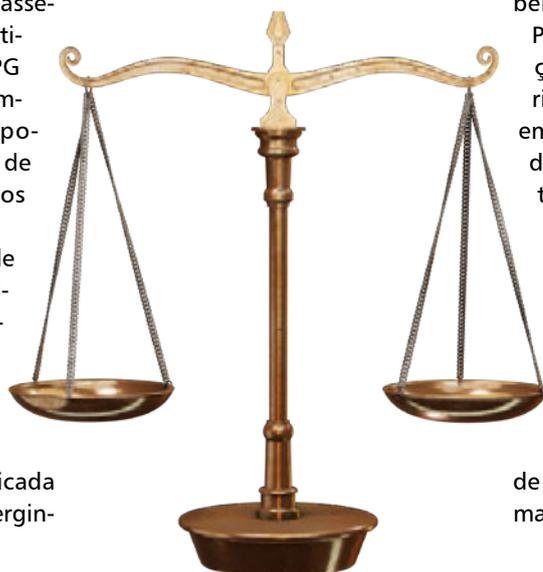
Desse modo, percebeu-se que explicitar sobre os princípios éticos na profissão contábil pode melhorar a compreensão sobre a relevância da ética na Contabilidade, mas também pode abrir uma discussão para que os profissionais de outras áreas possam refletir sobre a temática (BAYOU; REINSTEIN; WILLIAMS, 2011; MACHADO, 2018; IUDÍCIBUS et al. 2011).

As universidades públicas e privadas são ambientes de ensino que exercem papel decisivo na preparação do cidadão para viver bem em sociedade, sendo que este processo pode ser vislumbrado sob a perspectiva de uma atuação ética, fomentada em *práticas que contribuem para a dignidade do ser humano* (IUDÍCIBUS et al. 2011). A inserção da ética nas diretrizes pedagógicas do curso de Ciências Contábeis conjectura a importância do ensino-aprendizagem inter-relacionado com o comprometimento ético, a fim de proporcionar ao estudante a oportunidade de aprender boas práticas para exercer a sua profissão. O ensino de ética pode ser compreendida como uma inteligência compartilhada a serviço do aperfeiçoamento da convivência

(CORTELA, 2015). Mas “tem sido repassado de maneira errônea ou superficial nas escolas e instituições de ensino, não dando a devida importância que tem esta disciplina para a vida do sujeito” (MELO; REIS; BEZERRA, 2016, p. 1). Portanto, o compromisso em reforçar o ensino da ética pode ser elaborado com experiências de aprendizagem que melhorem o entendimento ético, a capacidade de raciocínio e a consciência das responsabilidades éticas e legais dos estudantes (DZURANIN; SHORTRIDGE; SMITH, 2013). Em suma, o aumento da conscientização dos princípios éticos, a maior percepção e a compreensão dos valores morais permitem a capacidade de identificar atos ilícitos em qualquer profissão.

Para Martins (2010), a aplicação da ética ao exercício de uma profissão ainda é limitada na formação do estudante, e isso se aplica muito especialmente à formação do contador. Desse modo, embora a sensibilização para as questões éticas não garanta um comportamento ético, mesmo assim existe a necessidade para determinar o comportamento ético a ser almejado (DZURANIN; SHORTRIDGE; SMITH, 2013).

Observa-se que é dentro do ambiente universitário, fonte do saber, que se deve apresentar, não só apenas um conteúdo técnico, mas também incentivar a formação ética. Para Ritter (2006), a melhor opção seria expor os alunos a teorias ou filosofias éticas básicas e, em seguida, integrar a aplicação desses conceitos com os contextos específicos de cada disciplina. Por este olhar, é válido frisar a importância da inserção de um programa que integra a educação ética, incluindo a interação entre todas as áreas disciplinares, combinando a educação ética com a aprendizagem ativa e a participação de todos os professores para criar materiais para a sala de aula.



No pensar de Feil, Diehl e Schuck (2017), o ensino da ética tem sido apontado como uma espécie de antidoto essencial contra más práticas contábeis. Contudo, não poderá ser bem-sucedida sem a robustez de um referencial teórico que considere os dilemas morais, estabelecidos em uma doutrina coerente, cobrindo todos os aspectos possíveis do comportamento do indivíduo.

Por sua vez, para Cohen e Pant (1989), a capacidade dos alunos de reconhecer um dilema ético e lidar com conflitos éticos depende não apenas das estratégias articuladas pelos educadores, mas também em preexistências de suas ideias morais e no contexto em que a ética surge de dilemas.

Logo, as discussões existentes na literatura apontam para a observação da ética no contexto da formação profissional, sendo este um dos argumentos para abordar a percepção dos estudantes de Ciências Contábeis acerca do ensino da ética no curso de graduação, bem como da análise do seu julgamento ético.

3. Metodologia

A pesquisa teve como público estudantes do curso de Ciências Contábeis de duas instituições de ensino superior da cidade de Ponta Grossa no Estado do Paraná, tendo uma abordagem de problema quantitativa. Quanto ao objetivo, o tipo de pesquisa caracteriza-se como descritiva, sem interferência do pesquisador (BEUREN et al., 2009; MARCONI; LAKATOS, 2011).

A coleta de dados foi instrumentalizada a partir do questionário utilizado no estudo de Feil, Diehl e Schuck (2017), que foi adaptado à realidade do ensino de Contabilidade nas duas instituições. Assim, o instrumento foi estruturado em dois blocos. O primeiro identificou as características do perfil social e

Quadro 1 – Instrumento de coleta de dados				
Bloco I – Perfil do respondente				
ID	Variável	Alternativa 1	Alternativa 2	Alternativa 3
1	Ano/período frequentado	1º ano / 2º sem.	4º ano / 8º sem.	
2	Gênero	Masculino	Feminino	Outros
3	Idade	Menor que 25 anos	25 a 30 anos	Maior que 30 anos
4	Instituição de ensino	Pública	Privada	
5	Cursou ou está cursando a disciplina de Ética no Curso de Ciências Contábeis?	Sim	Não	
6	Trabalha na área contábil/financeira?	Sim	Não	
Bloco II – Percepção dos estudantes acerca da disciplina de ética e do julgamento frente a dilemas éticos				
<i>Comando: Analse as assertivas expostas adiante e assinale de 1 a 5 sua concordância ou discordância em relação aos itens apresentados, sendo que 1 = Discordo totalmente; 2 = Discordo parcialmente; 3 = Indiferente; 4 = Concordo parcialmente; 5 = Concordo totalmente</i>				
ID	Afirmativa			
7	A disciplina de Ética e Legislação profissional contribui na minha formação profissional.			
8	O contador em uma situação em que os clientes não pagam honorários pode reter os livros e documentos como garantia de pagamentos.			
9	Um cliente amigo do profissional da contabilidade, solicita o aumento de 50% no faturamento da empresa para fins de encaminhamento de empréstimo em instituição financeira, no que foi atendido por este profissional			
10	É obrigação do profissional da contabilidade guardar sigilo de todas as informações relacionadas às atividades operacionais de uma empresa.			
11	Sabendo-se que um colega de profissão está tendo atitudes não éticas, o certo seria apenas, alertá-lo sobre as consequências de seus atos.			
12	O superior ou empregador poderá solicitar ao profissional da contabilidade que cometa atos contrários a legislação e, caso não realize poderá ser demitido.			
13	Os profissionais que cometem infrações visando vantagens próprias ou para terceiros devem sofrer punições pelo CRC/CFC.			
14	O conteúdo da NBC PG 01 apresenta informações suficientes, claras, precisas, quanto à conduta ética desse profissional.			
15	A NBC PG 01 é importante na conduta profissional ética.			

ID = Número de identificação da questão/afirmativa.

Fonte: adaptado de Feil, Diehl e Schuck (2017).

econômico dos respondentes, tais como: ano/semestre frequentado, gênero, idade, denominação da instituição de ensino superior, contato com a disciplina de Ética e atuação profissional da contabilidade/financeira. O segundo bloco foi responsável por mensurar a percepção dos estudantes acerca da disciplina de Ética para o profissional contador, bem como pela mensuração do julgamento ético dos respondentes. Para a mensuração das assertivas foi utilizada uma escala com pontuação de 1 a 5, sendo que quanto mais próximo de 1 menor era o grau de concordância e quanto mais próximo de 5 maior era a concordância. No Quadro 1, são apresentadas as questões abordadas.

A coleta de dados ocorreu de forma presencial entre os dias 15 a

31 de outubro de 2020. Na coleta de dados foi utilizada a estratégia *survey* por estar em conformidade com a abordagem quantitativa e pela característica de interrogação direta às pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (GIL, 1999). O instrumento de pesquisa foi respondido por uma amostra não probabilística de estudantes do 1º e 4º ano do curso de Ciências Contábeis. Tal escolha justifica-se pelo fato de que os estudantes do 1º ano não tiveram contato com a disciplina de ética, enquanto os do 4º ano já tiveram, havendo divergências entre os períodos da universidade pública e privada. Foram obtidas 189 participações válidas, sendo que na sequência os dados foram revisados, validados e tabulados no programa *Microsoft Excel*.

Os dados foram analisados com o auxílio do *software Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)*. Inicialmente, foi testada a normalidade dos dados por meio do teste de *Kolmogorov Smirnov*, o qual apontou a não normalidade. Em seguida, foi utilizada a correlação de *Spearman* para identificar a correlação entre as assertivas da pesquisa. Por conseguinte, foi aplicado o teste *Kruskal-Wallis* para testar possíveis diferenças entre grupos (FÁVERO; BELFIORE, 2017), sendo estes agrupamentos direcionados pelas questões do Bloco I do instrumento de pesquisa.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

4.1 Perfil dos Respondentes

A primeira parte da análise mostra o perfil socioeconômico dos estudantes de 1º e 4º ano do curso de Ciências Contábeis, considerando cinco itens: período/ano frequentado, gênero, faixa etária, tipo de instituição frequentada, se cursou ou está cursando a disciplina de ética e se trabalha na área contábil/financeira.

Quanto ao período/ano frequentado 61,17% dos alunos respondentes estão matriculados no 1º e 4º ano do curso de Bacharel em Ciências Contábeis. Em relação ao gênero, 50,53% são do gênero masculino. Quanto à faixa etária dos estudantes, a maioria dos participantes pertence ao grupo de até 25 anos de idade, que representa 74,47%, percentual semelhante ao da pesquisa de Feil, Diehl e Schuck (2017).

Com relação à instituição de ensino “pública ou particular”, dos 189 pesquisados, 77,12% dos estudantes frequentam a instituição de ensino pública e 22,87% estudantes estão matriculados na instituição de ensino particular. Quanto ao questionamento se o aluno teve a disciplina de Ética; 51,60% responderam

Tabela 1 – Estatística descritiva das assertivas				
1. Discordo Totalmente	2. Discordo Parcialmente	3. Indiferente	4. Concordo Parcialmente	5. Concordo Totalmente
AF7 – A disciplina de Ética e Legislação profissional contribui na minha formação profissional.				
4,20%	3,70%	12,20%	20,10%	59,80%
AF8 – O contador em uma situação em que os clientes não pagam honorários pode reter os livros e documentos como garantia de pagamentos.				
28,60%	18,00%	15,90%	22,20%	15,30%
AF9 – Um cliente amigo do profissional da contabilidade, solicita o aumento do faturamento da empresa para fins de encaminhamento de empréstimo em instituição financeira, no que foi atendido por este profissional.				
77,20%	12,70%	5,30%	3,20%	1,60%
AF10 – É obrigação do profissional da contabilidade guardar sigilo de todas as informações relacionadas às atividades operacionais de uma empresa.				
6,30%	4,20%	3,20%	15,90%	70,40%
AF11 – Sabendo-se que um colega de profissão está tendo atitudes não éticas, o certo seria apenas, alertá-lo sobre as consequências de seus atos.				
10,60%	14,80%	11,60%	39,70%	23,30%
AF12 – O superior ou empregador poderá solicitar ao profissional da contabilidade que cometa atos contrários a legislação e, caso não realize poderá ser demitido.				
67,70%	5,80%	10,10%	7,40%	9,00%
AF13 – Os profissionais que cometem infrações visando vantagens próprias ou para terceiros devem sofrer punições pelo CRC/CFC.				
3,20%	2,10%	6,30%	13,80%	74,60%
AF14 – O conteúdo da NBC PG 01 apresenta informações suficientes, claras, precisas, quanto à conduta ética desse profissional.				
3,20%	7,90%	29,60%	30,20%	29,10%
AF15 – A NBC PG 01 é importante na conduta profissional ética.				
2,10%	1,10%	8,50%	11,60%	76,70%

Fonte: elaborado pelos autores (2020).

que tiveram contato com este tema; e 48,40% ainda não tiveram a matéria. Esta diferença está relacionada pelo fato de que no planejamento pedagógico das duas instituições de ensino essa disciplina é ministrada apenas no 4º ano do curso.

No estudo de Feil, Diehl e Schuck (2017), 60% responderam que cursaram a disciplina, o que pode decorrer do fato dessa disciplina encontrar-se no 5º semestre da matriz curricular do curso de Ciências Contábeis da região em que se pesquisou. Em relação à atuação, apenas 38,83% dos estudantes declararam que exercem atividades profissionais vinculadas ao setor da contábil, índice inferior ao apontado pelos estudos de Feil, Diehl e Schuck (2017), que apontou que 68,8% dos estudantes declararam que já exercem atividades profissionais na área contábil/financeira.

4.2 Estatística Descritiva

Na segunda fase da apresentação, foi realizada a análise descritiva das respostas de cada assertiva. Na Tabela 1, são apresentados os resultados obtidos.

A contribuição dos ensinamentos da disciplina de Ética é abordada pelas afirmativas AF7 e AF15, as quais indicaram que 79,90% e 88,30%, respectivamente, concordam total ou parcialmente com as assertivas propostas. Referente à clareza da NBC PG 01 (AF14), os resultados indicaram que 59,30% dos respondentes concordam total ou parcialmente com a assertiva, indicando que a norma é suficientemente clara quanto ao seu entendimento. No estudo de Feil, Diehl e Schuck (2017), 87,9% dos estudantes apontaram que a NBC PG 01 é clara o suficiente, resultado acima do encontrado nessa pesquisa.

Os dilemas éticos são representados pelas afirmativas AF8, AF9, AF10, AF11, AF12 e AF13. Referente à afirmativa 8, o somatório da discordância total ou parcial aponta que 46,60% dos estudantes entendem que o contador está em desacordo com a NBC PG 01, pela retenção de documentos na falta de pagamentos de honorários. A NBC PG 01 diz que é vedado reter abusivamente demonstrativos, papéis ou documentos comprovadamente confiados à sua guarda. No estudo de Feil, Diehl e Schuck (2017), os estudantes apresentaram maior entendimento sobre a retenção de documentos de forma indevida, sendo o percentual de discordantes equivalente a 71,6%.

A afirmativa 9 abordou o favorecimento de um amigo com a alteração do faturamento da empresa para fins de encaminhamento de empréstimo financeiro, sendo que 89,90% dos respondentes apresentaram discordância total ou parcial. Este percentual indica aderência aos preceitos da NBC PG 01 quando se trata do exercício da profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada a legislação vigente.

A afirmativa 10 versou sobre as obrigações do contador em guardar sigilo de todas as informações relacionadas às atividades operacionais de uma empresa. Apurou-se 86,30% concordam total ou parcialmente com a afirmativa, indicando que os estudantes estão em sintonia com a NBC PG 01 quando se trata de o contador guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito.

A afirmativa 11 abordou as tratativas frente às atitudes antiéticas de um colega de profissão, apontando como um caminho de que o certo seria apenas alertá-lo sobre as consequências de seus atos. Os achados indicaram que 63% dos respondentes concordam total com parcialmente com este direcionamento. A NBC PG 01 afirma que o espírito de

Tabela 2 – Correlação de Spearman

	AF7	AF8	AF9	AF10	AF11	AF12	AF13	AF14	AF15
AF7	1,00								
AF8	-0,016	1,00							
AF9	-0,103	0,191**	1,00						
AF10	0,173*	-0,011	-0,068	1,00					
AF11	-0,115	0,088	0,113	0,078	1,00				
AF12	-0,068	0,132	0,247**	-0,008	-0,010	1,00			
AF13	0,246**	-0,143	-0,263**	0,203**	0,090	-0,270**	1,00		
AF14	0,268**	0,017	-0,067	0,218**	0,064	-0,022	0,196**	1,00	
AF15	-0,462**	0,072	-0,229**	0,167*	0,060	-0,188**	0,331**	0,399**	1,00

*A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades);

**A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: elaborado pelos autores (2020).

solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação ou a convivência com erro ou com atos infringentes de normas técnicas, éticas ou legais que regem o exercício da profissão. Um percentual representativo dos respondentes está em desconformidade ou não tem posição definida quanto a este aspecto da NBC PG 01.

Por sua vez, a afirmativa 12 relatou se o superior ou o empregador poderia solicitar ao contador cometer atos contrários à legislação e, caso não realizasse poderia ser demitido. Houve 73,50% de discordância total e parcial em relação a esta afirmativa, revelando que os estudantes estão em conformidade com a NBC PG 01 que alerta o contador a exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação vigente, resguardando o interesse público, os interesses de seus clientes ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais. Na pesquisa de Feil, Diehl e Schuck (2017), 82,6% dos estudantes discordaram parcialmente ou totalmente da demissão do contador que não concorda em realizar atos contrários a legislação.

Por fim, a afirmativa 13 tratou da punição aplicada pelo CRC/CFC aos contadores que cometem infração visando vantagens próprias ou para terceiros. Houve 88,30% de concordância total ou parcial com a afirmativa, revelando que os estudantes es-

tão conscientes que, de acordo com a NBC PG – 01, é vedado ao contador assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe, e que caso cometa infração deve receber a devida punição. No estudo de Feil, Diehl e Schuck (2017), a concordância foi de 96,9%.

4.3 Análise Estatística Multivariada

Inicialmente foi aplicada a correlação de *Spearman* entre as afirmativas com o objetivo de verificar algum padrão de comportamento ou tendências das variáveis, conforme Tabela 2.

A partir dos resultados obtidos, optou-se por destacar as correlações significantes ao nível de 1% e 5% e com coeficiente de correlação acima de 0,30. A correlação que apresentou o maior valor de coeficiente foi entre as assertivas AF7 e AF15 ($\rho=0,462$; sig.<=0,01) indicando que quanto mais o aluno percebe que a disciplina de Ética e Legislação Profissional contribui na sua formação profissional (AF7), maior é a importância atribuída a NBC PG 01 (AF15).

Também foi identificada associação positiva e significativa entre as assertivas AF14 e AF15 ($\rho=0,399$; sig.<=0,01), fato que apontou para uma interação entre o respondente concordar que a NBC PG 01 é importante (AF15) e perceber que ela possui um *nível de clareza adequado*

(AF14). Na sequência, foi analisada a correlação das AF13 e AF15 ($\rho=0,331$; sig. $<0,01$), indicando que há associação positiva entre a percepção de que os profissionais que cometem infrações devem receber punições e a percepção da importância da NBC PG 01 para a boa conduta profissional.

Após a análise da correlação de *Spearman*, foram realizados testes de diferenças entre grupos (*Kruskal-Wallis*) a fim de verificar possíveis divergências entre os grupos (Tabela 3), bem como em quais grupos há maiores ou menores pontuações a partir do *Mean Ranking* de cada categoria (Tabela 4).

Foram identificadas diferenças significantes (p -valor $< 0,05$) entre os grupos de gênero na assertiva AF9, para a idade na assertiva AF13, período frequentado para as assertivas AF7, AF8, AF9, AF10 e AF13 e, por fim, pelo tipo de instituição de ensino superior nas assertivas AF8, AF9, AF12 e AF13.

Referente ao gênero masculino e feminino, foi identificado que os estudantes do gênero masculino apresentaram maior pontuação pela percepção do dilema de questões éticas relacionadas com este profissional da contabilidade. Tal achado se aproxima do encontrado no estudo de Feil, Diehl e Schuck (2017) que descobriram que as representantes do gênero feminino possuem maior inclinação para atitudes éticas.

Em relação à idade, foram identificadas diferenças significantes entre os grupos analisados para a assertiva AF13, que trata das punições para quem comete infrações para obter vantagens próprias. A fim de obter um detalhamento destes resultados foi gerado o *box plot* dos agrupamentos testados (Figura 1).

Ao analisar o *box plot* foi verificado que os estudantes com menos de 25 anos concentraram suas respostas em concordar totalmente e parcialmente com a punição. Por outro lado, os estudantes entre 25 anos a

Tabela 3 – Teste de significância de *Kruskal-Wallis*

	Gênero	Idade	Período frequentado	Inst. ensino superior
AF7	0,148	0,757	0,001	0,139
AF8	0,065	0,130	0,000	0,040
AF9	0,001	0,633	0,047	0,023
AF10	0,851	0,317	0,037	0,356
AF11	0,105	0,375	0,831	0,172
AF12	0,591	0,967	0,779	0,009
AF13	0,083	0,034	0,010	0,030
AF14	0,892	0,715	0,215	0,326
AF15	0,045	0,466	0,284	0,181

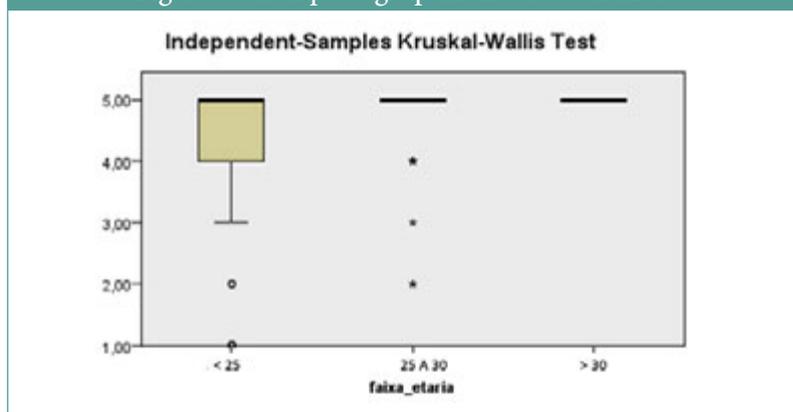
Fonte: elaborado pelos autores (2020).

Tabela 4 – *Mean Ranking* de *Kruskal-Wallis*

	Gênero		Idade			Período frequentado		Inst. ensino superior	
	F	M	< 25	25 a 30	> 30	1º ano	4º ano	Púb.	Priv.
AF7	100,16	90,01	94,40	93,24	103,21	86,06	109,18	97,86	85,58
AF8	87,72	102,06	97,43	97,61	70,06	106,20	77,20	90,61	109,47
AF9	85,55	104,15	96,42	88,82	94,50	99,60	87,69	91,36	106,99
AF10	94,39	95,59	92,28	101,05	106,56	89,71	103,40	93,37	100,36
AF11	88,71	101,09	93,03	94,71	111,88	95,65	93,97	97,87	85,55
AF12	93,20	96,74	94,69	96,89	94,12	95,73	93,84	90,29	110,53
AF13	100,34	89,83	91,49	97,79	119,00	88,77	104,90	98,63	83,05
AF14	95,53	94,49	96,82	90,00	89,03	91,24	100,97	92,93	101,81
AF15	100,98	89,21	96,84	92,23	84,76	92,50	98,97	97,17	87,85

Fonte: elaborado pelos autores (2020).

Figura 1 – *Box plot* agrupamento Idade x AF13



Fonte: elaborado pelos autores (2020).

30 anos e maior que 30 anos na totalidade concordaram totalmente sobre a percepção da punição que pode ser aplicada pelo Conselho Regional de Contabilidade (CRC) ao contador que comete infração. Os resultados encontrados divergem dos obtidos por Feil, Diehl e Schuck (2017).

Quanto ao período frequentado, foram identificadas diferenças significantes nas assertivas AF7, AF8, AF9, AF10 e AF13. Nos estudos de Feil, Diehl e Schuck (2017), foram

verificadas discrepâncias quanto às questões AF9, AF10, AF13 e AF14. Nota-se, a partir das diferenças identificadas que os discentes do 4º ano se mostram mais aderentes aos direcionamentos da NBC PG 01, fato que pode ser justificado por estes estudantes já terem contato com a disciplina de ética na graduação.

Quanto à variável "atitude ética em relação à instituição de ensino", a AF8 apresentou diferenças significantes apontando que estudantes

“A AF9 tratou sobre a modificação do faturamento da empresa para atender às demandas de um cliente ou amigo do profissional da contabilidade.”

da instituição pública são menos aderentes a esta prática. Essa postura está em consonância com a NBC PG 01 que expõe que é vedado ao contador reter abusivamente livros e outros documentos com a finalidade de forçar o contratante a cumprir suas obrigações contratuais.

A AF9 tratou sobre a modificação do faturamento da empresa para atender às demandas de um cliente ou amigo do profissional da contabilidade. Assim como na AF8, os estudantes da instituição pública manifestaram menor grau de concordância com esta prática. O tipo de instituição de ensino também condicionou a AF12 que trata da demissão de empregados que se recusassem a realizar atos contrários à legislação. Na instituição pública, as respostas dos estudantes variam entre discordo totalmente ou parcialmente. Já, na instituição particular, os estudantes variaram entre discordar totalmente e indiferente.

Por fim, a AF13 trata das punições para profissionais que cometem infrações, sendo encontradas diferenças significantes entre estudantes de instituições públicas e privadas. Os estudantes de instituições privadas mostraram menor grau de concordância a esta assertiva, fato que pode significar

uma maior tolerância de atos que fogem dos preceitos éticos.

Portanto, este resultado pode estar relacionado com a conduta e a cultura dos respondentes, a fase da formação e o ambiente no qual ocorre esta formação mostraram-se capazes de interferir na postura adotada por eles na pesquisa.

5. Conclusão

A pesquisa teve por objetivo analisar o posicionamento dos estudantes do curso de Ciências Contábeis frente ao julgamento de dilemas éticos e a sua percepção acerca da disciplina de Ética. A partir de respostas coletadas de estudantes de duas instituições de ensino, foi possível coletar as evidências discutidas no trabalho.

Os resultados apontaram que a importância atribuída à disciplina de Ética está intimamente relacionada com a importância percebida pelos estudantes acerca da NBC PG 01 que aborda a conduta do profissional da contabilidade.

Apesar de esses resultados mostrarem que uma parcela dos respondentes agiria de forma ética frente às situações propostas, foi percebido que há uma parcela dos participantes que visualizaram como acei-

táveis algumas atitudes antiéticas, tais como alterar o faturamento da empresa devido a uma solicitação por parte do cliente, com interesse de facilitar empréstimo, mesmo que contrariando a legislação.

Outro achado importante é que uma parcela dos respondentes conhece a NBC PG 01, mas apresenta dificuldade em interpretá-la com clareza e precisão, quando se depara com dilemas éticos em relação aos seus deveres, vedações e permissibilidades.

Nas instituições de ensino, tem-se a possibilidade de adaptar a grade curricular a fim de oferecer disciplinas com enfoque ético e ofertar aos acadêmicos oportunidades de participarem de debates e seminários sobre esta temática durante o processo de formação com o intuito de fortalecer os pilares éticos no âmbito profissional. Em termos sociais, ao promover a ética na formação dos contadores, contribui-se com a formação de profissionais alinhados com o anseio da sociedade em termos de transparência e diligência.

Os achados da pesquisa estão limitados aos respondentes que dela participaram e podem inspirar o desenvolvimento de estudos sobre a temática com o uso de diferentes técnicas de coleta de dados e análises.

Referências

- BARROS, R. F.B. A ética no exercício da profissão contábil. 2010, 41 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo horizonte, 2010.
- BAYOU, M. E.; REINSTEIN, A.; WILLIAMS, P. F. To tell the truth: a discussion of issues concerning truth and ethics in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 36, p. 109-124, 2011
- BEUREN, I. M. et al.. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BOYCE, G; NARAYANAN, V.; GREER S; BLAIR, B. Taking the pulse of accounting education reform: liberal education, sociological perspectives, and exploring ways forward. *Accounting Education*, v. 28, n. 3 2019.
- BRANCHER, C., NEU, M. A., & BOFF, M. L. Ética profissional: Entendimento dos acadêmicos de Ciências Contábeis da Unoesc. *Unoesc & Ciência – ACSA*, v. 1, n. 1, 31-38, 2010.
- COHEN, J. R.; PANT L.W. Accounting Educators' Perceptions of -Ethics in the Curriculum. *Journal of Issues in Accounting Education*, 1989.
- COHEN, J.R.; PANT L.W.; SHARP, D. J. Cultural and socioeconomic constraints on international codes of ethics: Lessons from accounting. *Journal of Business Ethics*. (1992).
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Abordagens éticas para o profissional da contabilidade*. Brasília: CFC, 2003.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador*. 01 de 7 de fevereiro de 2019.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC PG 100 (R1) – Cumprimento do Código, princípios fundamentais e da Estrutura Conceitual*. 27 de novembro de 2019.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC PG 200 (R1) – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Internos)*. 27 de novembro de 2019.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC PG 300 (R1) – Contadores que prestam serviços (contadores externos)*. 27 de novembro de 2019.
- CORTELLA, M. S. *Educação, convivência e ética – audácia e esperança!* São Paulo: Cortez, 2015.
- DZURANIN, A. C.; SHORTRIDGE, R.T.; SMITH, P. A. Building Ethical Leaders: A Way to Integrate and Assess Ethics Education. *Journal Business Ethics*, v. 115, p. 101-114, 2013.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. *Manual de análise dados: estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.
- FEIL, A. A; DIEHL, L; SCHUCK, R. J. Ética profissional e estudantes de contabilidade: análise das variáveis intervenientes. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 15, n. 2, Rio de Janeiro, Abr./Jun. 2017.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GILIOLI, M. et al. Ética e moral no processo de tomada de decisão: o caso dos alunos de ciências contábeis. *ConTexto*, v. 20, n. 44, 2020.
- JONES, T. M. Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, v. 16, p. 366-395, 1991. ARTE de furta... Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1992.
- INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS – IFAC. *Handbook of the code of ethics for professional accountants*. [S.l.]: IFAC, 2016.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. : Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, n. 38, p. 7- 19, Maio/Ago. 2005.

IUDÍCIBUS, S. et al. Uma reflexão sobre a contabilidade: Caminhando por Trilhas da “Teoria Tradicional e Teórica Crítica”. *Revista Base (Administração Contabilidade) da UNISINOS*, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, Brasil, v. 8, n. 4, p. 274 – 285, out/dez, 2011.

MACHADO, R. Ética nas organizações: reflexões sobre a prática contábil a partir da ética discursiva. 2018. 151 p. Tese de Doutorado – Universidade Positivo. Curitiba, 2018.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Eliseu. *Ética Geral e Profissional em Contabilidade*. Coordenação de Lázaro Plácido Lisboa. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, T.; REIS, A. C.; BEZERRA, M. H. R. Ética como disciplina de ensino fundamental para a construção de uma postura profissional na contemporaneidade – VIII Fórum Internacional de Pedagogia, 2016, 7f. Faculdade de Ciências e Tecnologia do Maranhã, 2016.

OLIVEIRA, M. C. de. *Julgamento Moral na Contabilidade: estudo sobre o processo educacional de estudantes de graduação e pós-graduação stricto sensu*. 2011. 110f. Dissertação (mestrado) - Departamento de Ciências Contábeis do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria (CEPCON) da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, 2011.

RITTER, B. A. Can bussines ethics be taught? A study of the ethical decision-making process in business students, *Journal of Bussines Ethics*, v. 68, p. 153–164, 2006.

SÁ, A. L. de. *Ética profissional*. 9º. ed. – 3 Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

VÁZQUEZ, A. S. *Ética*. 32. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011

