



rbc REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

REVISTA EDITADA PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – ANO XLVII Nº 232 – JUL/AGO 2018

Empresas de Auditoria

Mercado

Reportagem
Há quase duas décadas,
Programa de Revisão Externa
de Qualidade garante
excelência em auditoria

Artigos abordam importantes temas para a profissão

PALAVRA DO PRESIDENTE

Todos os que trabalham com Contabilidade e Auditoria se lembram, ou pelo menos já ouviram falar, do estrondoso caso da maior falência de uma empresa na história corporativa dos Estados Unidos: a da companhia de energia Enron, em 2001, que arrastou para a ruína a empresa de auditoria Arthur Andersen, uma das mais importantes do mundo na época. Até hoje, esse caso nos mostra que, embora descobrir fraude não seja o objetivo principal da auditoria independente, os contadores que atuam como auditores têm papel-chave na credibilidade das demonstrações financeiras. São os relatórios contábeis de alta qualidade que servem de suporte para a estabilidade financeira global.

Trabalho da maior importância, como ilustrado pelo caso da Enron e da Arthur Andersen, a auditoria, no Brasil, já era tratada com a relevância necessária naquele início dos anos 2000. Pouco depois de a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editar a Instrução Normativa (IN) n.º 308/1999, prevendo a obrigatoriedade da revisão do controle de qualidade para os contadores e as firmas que exercessem a atividade de auditoria independente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou, em 2001, juntamente com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), o Programa de Revisão pelos Pares, conduzido pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE).

Assegurar a qualidade dos trabalhos de auditoria independente tornou-se prioridade para o CFC, Ibracon e CVM, que contam com o CRE para administrar uma série de procedimentos definidos nos normativos das três instituições, como, por exemplo, na IN n.º 308 (e atualizações posteriores) e na Norma Brasileira de Contabilidade do Auditor Independente (NBC PA) 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

Participam do Programa os auditores registrados na CVM. Em 2017, havia aproximadamente 420, entre pessoas físicas e jurídicas, com registro na Comissão de Valores Mobiliários. Para se ter uma ideia da seriedade com que esse assunto é tratado, o Programa de

Divulgação CFC



Zulmir Ivânio Breda
Presidente do CFC

Revisão pelos Pares faz parte do Plano de Supervisão Baseada em Risco (SBR) da CVM e prevê ações voltadas ao conjunto de auditores que possuem clientes companhias abertas, companhias estrangeiras ou companhias incentivadas.

O trabalho conjunto das três entidades tem obtido êxito. Nos relatórios semestrais de 2017 da SBR, consta que “A atuação do CFC na condução do Programa, em conjunto com as medidas adotadas pela Superintendência de Normas Contábeis (SNC) dentro do escopo do SBR, tem sedimentado a importância do programa com os auditores independentes, atingindo o objetivo final, que é uma maior capacitação técnica dos auditores registrados na CVM”.

Dentro desse contexto, convido os leitores da RBC a conhecerem o trabalho desenvolvido pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) na reportagem desta edição. Mas, muito além disso, a RBC traz seis artigos da maior importância técnica para os profissionais da contabilidade.

Aproveitem o conhecimento de alta qualidade disponibilizado pela RBC.

Boa leitura.



Empresas de Auditoria

Mercado

CRE

REPORTAGEM

Há quase duas décadas, Programa de Revisão Externa de Qualidade garante excelência em auditoria

Por Fabício Santos

Assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores e firmas de auditoria. Essa é a proposta do Programa de Revisão Externa de Qualidade, que há 17 anos vem contribuindo para a melhoria da auditoria independente do País.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) foram as entidades definidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), de acordo com a Instrução Normativa n.º 308/1999, para executarem as diretrizes do Programa pelo País.

Após dois anos de análises e discussões, o Plenário do CFC aprovou, em 2001, por meio da Resolução NBC T14, as normas sobre Revisão Externa de Qualidade, e a implantação do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE).

O Comitê é responsável pela administração do Programa de Revisão pelos Pares e é quem estabelece os regramentos e controles, de forma a garantir que as revisões sejam realizadas nos prazos e na forma previstos na NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade, comunicando ao CFC e à CVM os nomes dos auditores que não cumprirem os prazos estabelecidos para as providências cabíveis.

O contador José Antonio de Godoy foi o primeiro coordenador do CRE, em 2001. À época, a CVM indicou 431 empresas de auditoria independente para contratar revisores.

Os revisores são auditores contratados pelos auditores a serem revisados e precisam ter cadastro na CVM e estrutura compatível com a do revisado.

A CVM prevê a obrigatoriedade da revisão de controle de qualidade para os auditores e firmas de auditoria independente, registrados naquela autarquia, o que se constitui em processo educacional de acompanhamento e de fiscalização, com a finalidade de alcançar o desempenho profissional da mais alta qualidade. Nas próximas páginas, saiba mais um pouco sobre a evolução do Programa nos últimos anos.

Há 17 anos, dois anos após a Instrução Normativa CVM n.º 308, de 1999, o CFC, em parceria com o Ibracon, vem realizando, por meio do CRE, uma constante avaliação dos procedimentos adotados pelos auditores e firmas de auditoria, buscando alcançar melhor qualidade técnica e eficiência dos trabalhos de auditoria.

Como se dá essa avaliação? Ela é assegurada pelo CRE na medida do atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo CFC e, quando aplicável, das normas emitidas pelos demais órgãos reguladores.

A partir de 2002, foram realizados os primeiros seminários entre os membros do CRE e os auditores, para que fosse explicada a importância do Comitê e do trabalho de revisão externa de qualidade. O vice-presidente Técnico do CFC e membro do CRE à época, contador Irineu De Mula, fez uma análise sobre o trabalho realizado pelo grupo, afirmando que “o CRE continua sendo um indispensável instrumento de educação que direciona nossos profissionais ao acompanhamento de toda a evolução que é requerida para um pleno trabalho profissional, decorrente da evolução do mundo dos negócios como na observância das normas de auditoria, sempre em constante desenvolvimento”.

Além dos contadores José Antonio de Godoy e Irineu De Mula, compuseram o primeiro Comitê (2001 a 2004), Marco Antônio Brandão Simurro, Pedro Lúcio Siqueira Farah e representantes das empresas de auditoria.

No final de 2004, o contador Adeildo Osório de Oliveira, que ocupou o cargo de vice-presidente de Controle Interno do CFC, assumiu a coordenação do Comitê, permanecendo até 2012. Oliveira lembra que, por iniciativa do CFC, os trabalhos do Comitê foram trans-



Acervo CFC

O contador Irineu De Mula integrou a primeira Comissão do CRE em 2001

feridos de Brasília para São Paulo, onde atuava a maioria de seus membros “Toda a análise era manual. Os processos eram enviados aos julgadores pelos Correios e as análises eram processadas manualmente”, lembra.

Oliveira revela, também, que medidas foram tomadas para aprimorar os trabalhos realizados pelo CRE e que a informação aos revisados, a indicação dos revisores pelos revisados e o preenchimento dos questionários, foram feitos ele-

tronicamente, mediante uso de senha e com toda a segurança necessária. Segundo ele, foi implantado, naquele ano, um questionário para atender às normas internacionais de auditoria e, por consequência, instituída, na área de Fiscalização do CFC, uma equipe para atender às demandas do CRE. “Elaboramos um treinamento para os auditores, composto de cursos e palestras em todo País, a fim de disseminar as mudanças ocorridas no Programa”, relembra Oliveira.

Com o tempo, o CRE foi evoluindo, adaptando-se à realidade do mercado de auditoria. “O Comitê é de suma importância, no momento que oferece aos contratantes dos serviços de auditoria independente a certeza de que existe um controle de qualidade do trabalho que será realizado por meio de processo de revisão pelos pares e que ambos auditores, revisor e revisado possuem registro na CVM e no CFC, tendo, assim, os requisitos para exercer, com qualidade, os trabalhos solicitados”, afirmou Oliveira.

Outro profissional que conhece bem a evolução do trabalho re-



Acervo CFC

Adeildo Osório de Oliveira foi coordenador do CRE por oito anos

alizado pelo CRE é o contador Clóvis Ailton Madeira. Segundo ele, o Programa iniciou sob muita resistência por grande parte dos profissionais. “Os três ou quatro primeiros anos do Programa foram focados em uma visão mais educativa e orientativa, sem o encaminhamento para a fiscalização do CFC ou da CVM”, esclarece.

Na oportunidade, Madeira faz uma avaliação desses 17 anos de existência do Programa de Qualidade. Para ele, “a impressão é de que o Programa está sedimentado e foi aceito pelos profissionais, e parte desse avanço, no entanto, infelizmente se deu por conta de uma ‘marcação’ mais forte sobre as firmas e auditores que continuaram a realizar trabalhos de menor qualidade do que a desejada. Isso se deu por um aumento no acompanhamento dos trabalhos de revisão por meio de uma equipe de apoio ao CRE, criada no CFC, e também pela maior pressão por parte da CVM”.

Sobre a possibilidade de o Programa de Controle de Qualidade evitar uma crise no mercado de auditoria, Madeira entende que esse não é o propósito. “As crises ocorridas na profissão, em especial no ano 2000, foram esporádi-

cas e não seriam evitadas por um Programa dessa natureza. O objetivo, na minha visão, é o de proporcionar a execução de trabalhos de auditoria com melhor qualidade e acho que foi alcançado”, ressalta Madeira.

Em 2005, o CFC publicou a Resolução CFC n.º 1019/2005, criando o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), com o propósito de cadastrar, condicionado à realização de um Exame, os profissionais que atuam no mercado de Auditoria Independente.

Para Irineu De Mula, “o CNAI foi, sem dúvida, um importante diferencial para o contador interessado em ingressar na especialidade da Auditoria Independente. A Revisão de Controle de Qualidade exercida pelo CRE está associada aos requisitos de Educação Continuada e sua obrigatoriedade faz parte dessa sequência normativa aos profissionais da Auditoria Independente, assim como o Exame de Qualificação Técnica”.

O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), instituído pela NBC PA 13, é um dos requisitos para a inscrição do CNAI, para que o profissional possa atuar em Auditoria Independente nas organizações reguladas

pela CVM, Banco Central do Brasil (BCB) e Superintendência de Seguros Privados (Susep).

Em 2012, o contador Rogério Costa Rokembach assumiu a coordenação do Comitê, permanecendo à frente do grupo até hoje. Para Rokembach, todos esses anos de trabalho do CRE, inclusive com as alterações ocorridas na NBC PA 11, que está na sua terceira revisão, “apontam para uma melhoria qualitativa do programa”.

O coordenador aponta, ainda, as principais evoluções do Programa, nos últimos anos, como as atualizações do questionário base utilizado em função da evolução das normas de auditoria; maior conscientização dos participantes em relação aos benefícios que o Programa oferece; a adoção de diligências (preventivas e detectivas) que são realizadas pelos integrantes do Grupo Assessor; e a adoção de um plano anual de treinamento para os revisores e para os revisados.

Questionado sobre a possibilidade de o modelo de revisão pelos pares ser ampliado para outras áreas, como, por exemplo, as organizações contábeis, o coordenador esclarece que “tenho absoluta convicção de que é possível ampliar a adoção do Programa de

“A CVM prevê a obrigatoriedade da revisão de controle de qualidade para os auditores e firmas de auditoria independente, registrados naquela autarquia, o que se constitui em processo educacional de acompanhamento e de fiscalização, com a finalidade de alcançar o desempenho profissional da mais alta qualidade.”

Revisão Externa de Qualidade para outras áreas. Assim, teremos uma evolução qualitativa significativa nessa adoção, especialmente para os escritórios que fazem escrituração contábil”.

Um sistema de gestão eficiente representa para gestores e gerentes um enorme desafio. Imple-

mentar esse sistema de controle de qualidade, para que ele funcione perfeitamente, por um longo período, requer avaliações constantes. “Quando falamos de Sistema de Controle de qualidade das firmas de auditoria, referimos ao fato de estabelecer e manter um Sistema que obtenha segu-

rança razoável para que a Firma e o seu pessoal cumpram as normas técnicas e exigências regulatórias legais e aplicáveis, e que os relatórios sobre demonstrações contábeis e demais relatórios emitidos pela firma e pelos sócios encarregados dos trabalhos sejam apropriados”, pondera Rokembach.

Como é feita a Revisão pelos Pares?

De acordo a CVM, estão cadastrados, atualmente, 342 firmas de auditoria (pessoa jurídica) e 45 auditores independentes (pessoa física).

Em janeiro de cada ano, é realizado o sorteio, por meio de um sistema eletrônico aleatório, dos auditores que serão revisados durante o ano. Pelo sistema, não há qualquer indício de fraude ou direcionamento, garantindo assim a lisura no processo.

É sorteado cerca de um quarto do total de auditores que serão revisados anualmente – aqueles que ainda não participaram do ciclo de quatro anos.

Após o sorteio, são adicionados, pelo Comitê, os auditores que foram indicados compulsoriamente, remanescentes do ano anterior, que não foram aprovados ou tiveram outros impedimentos, e são adicionados, também, os registros novos. Todos os auditores que entram no Cadastro Nacional de Auditores Independentes são, automaticamente, revisados no ano subsequente. O Comitê emite comunicado para esses novos auditores, informando que, obrigatoriamente, eles serão revisados no ano seguinte.

Os auditores sorteados têm até o dia 31 de março para indicarem o seu próprio revisor, ou seja, procurar em outros auditores (pares) com registro na CVM que queiram ser revisores. Nessa etapa, é solicitada a proposta de honorários e, chegan-

do ao acordo entre revisor e revisado, é feito um contrato de revisão. Posteriormente, após o contrato firmado, os auditores são inscritos no Sistema de CRE Web.

Mediante essa informação, o Comitê certifica se o auditor escolhido para ser revisor não tem impedimento para a execução do trabalho.

Quem é quem? (De acordo com a NBC PA 11)

Revisado: É o auditor independente (firma de auditoria ou auditor pessoa física) que deve se submeter ao Programa de Revisão Externa de Qualidade, de acordo com os critérios estabelecidos na norma NBC PA 11.

Revisor: É o auditor contratado pelo Revisado para a realização do trabalho de Revisão pelos Pares.

Revisão pelos Pares: É o exame realizado por auditor independente nos trabalhos de auditoria executados por outro auditor independente.

Programa de Revisão: É o programa de trabalho gerido pelo Comitê Administrador da Revisão Externa de Qualidade (CRE), que compreende a definição da abrangência, a seleção dos auditores a serem revisados, as etapas e os prazos a serem cumpridos pelos auditores revisores na realização do trabalho de revisão.

Ano base da revisão: Refere-se ao ano a ser revisado pelo Revisor, que deve ser o ano anterior ao da indicação do auditor a ser Revisado, ou o outro antecedente, caso não tenha realizado serviço de auditoria.

Relatório de Revisão: É o relatório elaborado pelo Revisor, a ser apresentado ao CRE, dispondo sobre a conformidade, ou não, do sistema de controle de qualidade existente nos trabalhos desenvolvidos pelo Revisado.

Carta de Recomendação: É o documento a ser emitido pelo Revisor contendo sugestões para melhoria das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade.

Plano de Ação: É o documento elaborado pelo Revisado, a ser apresentado ao CRE, dispondo sobre as ações que ele adotará ou implementará, com o objetivo de corrigir as fragilidades apresentadas na carta de recomendações emitida pelo Revisor ao término do trabalho de revisão.

De acordo com a NBC PA 11, os membros do CRE são nomeados pelo período de três anos, permitida a recondução de, no máximo, duas vezes, observada a renovação mínima de 25%.

Outro ponto da norma prevê que representantes da CVM, do Banco Central do Brasil (BCB), da Superintendência de Seguros Privados (Susep) e da Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc) podem participar das reuniões do CRE, na condição de observadores, sem direito a voto, desde que indiquem, previamente, a cada reunião, os nomes dos representantes designados.

Depois de validado pelo sistema, os auditores têm até o dia 31 de julho para gerar toda a documentação da revisão, incluindo o relatório de revisão, a carta de recomendações, o plano de ação e as informações que são fornecidas ao CRC, requeridas pela Resolução CFC n.º 821, que são acerca dos clientes e do pessoal técnico que dará ao Comitê uma noção do porte da firma, além facilitar se a amostragem feita pelo revisor, de alguns trabalhos já realizados pelo revisado, está adequada.

O Comitê oferece, ainda, um treinamento para os auditores com o objetivo de fornecer informações suficientes do que o CRE espera dos auditores. A documentação que é entregue (do revisor e do revisado), passa por uma análise do Comitê e, se estiver tudo conforme a orientação do CRE, o processo é aprovado.

Nos treinamentos deste ano, foram destacados os procedimentos do Programa de Revisão Externa de Qualidade e as mudanças que irão ocorrer, a partir do ano que vem, em decorrência da revisão da Norma Brasileira de Contabilidade do Auditor Independente (NBC PA) 11 (R1), publicada no Diário Oficial da União, no dia 13 de dezembro de 2017.

No segundo semestre, o Comitê realiza várias reuniões para analisar esses processos, que são distribuídos de forma igual para os membros do Comitê, tomando sempre cuidado de não distribuir o processo para o relator do mesmo estado do revisado, a fim de evitar qualquer tipo de interferência.

O relator, após verificação dos processos, recomenda a aprovação ou não. Quando alguma dúvida surge, essa é colocada para discussão do Comitê para que seja proferida uma decisão colegiada.

De acordo com o Comitê, todos os processos tendem a ser finalizados no ano corrente. Caso ocor-

ra uma não aprovação, o auditor será indicado compulsoriamente para se submeter a uma nova revisão no ano seguinte.

O Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) é composto de 4 (quatro) representantes do CFC e 4 (quatro) representantes do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), indicados pela respectivas entidades, segundo suas disposições estatutárias. As atividades operacionais são de responsabilidade de ambas as entidades. Os representantes devem

ser contadores no exercício da auditoria independente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na CVM. Os representantes são nomeados para um período de 3 (três) anos, sendo permitida a recondução.

O Comitê atual possui a seguinte composição: Rogério Costa Rokembach (coordenador), Antonio Humberto dos Santos, Carlos Eduardo Paulino dos Santos, Fernando Elias da Costa, Marcelo Galvão Guerra, Paulo Cesar Peppe, Renato Barbosa Postal e Ronaldo Arsie Guimarães.

De acordo com a Resolução CFC n.º 1.323/2011, que aprova a NBC PA 11 - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, cabe ao CRE:

- selecionar e identificar os auditores a serem revisados a cada ano;
- emitir e atualizar guias de orientação, instruções, questionários detalhados, anexos, expedientes, correspondências e ofícios, que servirão de roteiro mínimo obrigatório para orientação na tarefa de revisão pelos pares, sendo as mesmas partes integrantes da referida Norma;
- dirimir quaisquer dúvida a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não previstas na referida Norma;
- revisar os relatórios de revisão elaborados pelo auditor-revisor e os planos de ação corretivos encaminhados pelo auditor-revisado;
- aprovar, ou não, os relatórios de revisão e os planos de ação apresentados pelos auditores-revisores e pelos auditores-revisados, respectivamente;
- emitir relatório sumário anual;
- comunicar ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) situações que sugerem necessidade de diligências em relação aos trabalhos dos auditores-revisados e dos auditores-revisores;
- emitir todos os expedientes e as comunicações dirigidas aos auditores, ao CFC, ao Ibracon e à CVM, e, quando aplicável, ao Banco Central do Brasil (BCB) e à Superintendência de Seguros Privados (Susep);
- estabelecer controles para administrar a Revisão pelos Pares, de forma a garantir que as revisões sejam realizadas nos prazos estabelecidos na Norma, comunicando, ao CFC e à CVM, os nomes dos auditores que não cumprirem os prazos para a tomada das providências cabíveis;
- revisar e divulgar as orientações, anexos, incluindo o questionário-base, destinando ao auditor-revisor e ao auditor-revisado, para a sua aplicação anual. A atualização deve contemplar eventuais mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC, e, quando aplicável, em outras normas emitidas pelos órgãos reguladores.



Simples Nacional

Lucro Presumido

Planejamento Tributário em uma empresa de locação de bens móveis sob a ótica da Lei Complementar n.º 155/2016

As mudanças trazidas pela Lei Complementar n.º 155/2016 fez surgir a oportunidade de empresas optantes pelo Lucro Presumido, cuja receita bruta, nos últimos 12 meses, não ultrapasse os R\$4,8 milhões, aderirem ao Simples Nacional a partir de 2018. Com isso, esse estudo teve como finalidade mensurar a viabilidade da migração de regime para as empresas que faturem entre R\$3,6 milhões e R\$4,8 milhões. Para isso, foi definida a metodologia descritiva com abordagem quantitativa, aplicando um comparativo entre os dois regimes tributários, estimando três cenários distintos de receita para se ter um alcance maior nos resultados. Os resultados indicam que a permanência no Lucro Presumido é mais vantajosa em todos os cenários analisados, sendo a folha de salários um fator determinante para a migração ou permanência em certo regime de tributos, reforçando, portanto, a importância do planejamento tributário nas organizações.

Yago Silva Simões Santos

Contador, graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade Santíssimo Sacramento. Especializado em Planejamento Tributário pelo Centro Universitário Estácio da Bahia.

Email: yago_santos10@hotmail.com

2011 – Recebido em 17/7/2017. Distribuído em 17/07/2017. Pedido de revisão em 8/8/2017 e 31/10/2017. Resubmetido pelo autor em 25/9/2017 e 24/11/2017. Aprovado em 4/12/2017, na quinta rodada, por três membros do Conselho Editorial. Publicado na edição julho-agosto de 2018. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

Diante dos diferentes cenários econômicos, esteja ele atrativo ou em recessão, as empresas estão em permanente busca da redução dos seus gastos. Um fator bastante relevante na diminuição dos rendimentos dos empresários está a carga tributária. Segundo estudo tributário da Receita Federal do Brasil, em 2015, a Carga Tributária Bruta representou 32,66% do Produto Interno Bruto (PIB), ou seja, os estados arrecadaram um valor equivalente a mais de um terço do que o país produziu.

Com uma carga tributária tão elevada (sendo considerada a maior de toda a América Latina), é indispensável aos gestores planejar como e de que forma pagar os tributos aos órgãos competentes, distribuídos entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

O planejamento de tributos é uma ferramenta essencial na gestão dos negócios. Segundo Lemos (2015), o planejamento apresenta outra visão no que concerne à tributação, pelo fato de interferir no dia a dia das empresas. Ele ainda completa informando que a falta de um bom planejamento pode ocasionar estagnação ou a falência de um empreendimento.

Nesse sentido, Oliveira (2013, p.206) aborda que “A necessidade de as empresas efetuarem seus planejamentos, dentro da estrita observação da legislação vigente [...] está ficando cada vez mais latente em suas administrações, pois economizar tributos dentro dos limites da lei é o objetivo do planejamento tributário”.

No Brasil, existem quatro formas de apurar os tributos: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado. Contudo, este estudo foi concentrado apenas nos regimes Lucro Presumido e Simples Nacional.

A alteração ocorrida na Lei Complementar n.º 123/2006, pela LC n.º 155/2016, proporcionará a algumas empresas aderirem ao Simples Nacional, pelo fato de permitir novas atividades e de aumentar o limite de faixa da receita bruta de R\$3,6 milhões para R\$4,8 milhões, a partir de 2018. À vista disso, as modificações acontecidas permitem o seguinte questionamento: **Qual regime tributário será mais vantajoso para empresas que exercem atividade de locação de bens móveis, Simples Nacional ou Lucro Presumido?**

O objetivo desta pesquisa foi demonstrar qual método de tributação menos oneroso para empresas que auferem receita com a atividade de locação de bens móveis e que faturem entre R\$3.600.000,01 e R\$4.800.000,00, utilizando três cenários para comparar duas formas de Tributação: Simples Nacional ou Lucro Presumido.

Logo, esse estudo torna-se relevante para administradores, contadores e todos os interessados em uma economia fiscal, pelo fato de as informações presentes neste artigo poderem ser usadas como base de aplicação nas organizações, a fim de alcançar um lucro maior.

2. Referencial Teórico

2.1 Planejamento Tributário

Cada vez mais, as empresas precisam concentrar seus esforços em alternativas lícitas para a redução dos tributos. A ferramenta de gestão – planejamento tributário – concede aos administradores a oportunidade de diminuir o montante recolhido aos cofres pú-

blicos. Segundo Luz (2014), o planejamento tributário é a sistematização da análise de um negócio, visando, de forma lícita, suprimir, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo. Dessa forma, ao planejar as suas decisões, a entidade conseguirá reduzir os impactos financeiros derivado da ocorrência tributária.

Corrêa (2012) define o planejamento tributário como o estudo, a organização e a implementação de ações que permitam às empresas garantir a economia de gastos com tributos, em conformidade com os normativos que regem o sistema tributário nacional.

Por conta disso, é fundamental diferenciar economia de impostos e ato ilícito. O primeiro é o planejamento tributário propriamente dito e qualifica-se como procedimento lícito realizado pelo contribuinte para reduzir a carga tributária e é chamado de elisão fiscal (CAROTA, 2016). O segundo, conhecido como evasão fiscal, compreende as práticas ilícitas, ilegais, adotadas pelo contribuinte com o objetivo de evadir-se ao cumprimento da obrigação tributária relacionada ao pagamento do tributo, como a sonegação fiscal e a fraude (CAROTA, 2016).

O universo da tributação é debatido em três objetivos do planejamento: evitar que a obrigação tributária se materialize com a ocorrência do fato gerador; retardar o pagamento do tributo; e reduzir o montante do tributo a pagar. Esse último será o abordado no estudo, pois o propósito é justamente definir qual regime tributário diminuirá o valor do imposto a recolher através dos seus elementos matemáticos, base de cálculo e alíquota (CASTRO, NETO, JUNIOR, FILHO, 2011).

Pelo fato de o Fisco poder tributar as empresas de várias maneiras (Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e o Lucro Ar-



“Cada vez mais, as empresas precisam concentrar seus esforços em alternativas lícitas para a redução dos tributos. A ferramenta de gestão – planejamento tributário – concede aos administradores a oportunidade de diminuir o montante recolhido aos cofres públicos.”

bitrado), a definição do regime tributário deve ser feita de forma preventiva, pois ela terá efeito para todo o ano e será definitiva para o exercício vigente. A escolha do regime deve ser bem avaliada, pois, se errônea, prejudicará a relação custo/benefício dos negócios e, diante de um cenário econômico tão disputado, a busca à redução do ônus tributário proporciona às organizações um ganho competitivo: reduz o preço ao consumidor sem diminuir a qualidade do seu produto ou serviço, fidelizando, assim, o cliente.

2.2 Lucro Presumido

A opção pelo Lucro Presumido é permitida para empresas cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$78 milhões ou a R\$6,5 milhões, multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses e que não estejam obrigados a tributação pelo Lucro Real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica (Lei n.º 9.718/1998, Art. 13).

No Lucro Presumido, como o nome sugere, utiliza-se uma presunção do lucro à receita bruta e outras receitas sujeitas a tributação para apurar o Imposto sobre

a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e que os demais impostos federais serão afetados por esta opção e os tributos estaduais e municipais serão apurados separadamente, conforme legislação de regência.

2.2.1 Tributação

As pessoas jurídicas que exercem atividade de locação de bens móveis recolherão aos cofres públicos, baseado no Lucro Presumido, os seguintes tributos: IRPJ; CSLL; PIS/Pasep; e Cofins. É importante evidenciar que a não incidência do ICMS e do ISS se dá pelo fato de não existir a circulação de mercadoria nem a prestação do serviço propriamente dito, apenas a disponibilização de um bem.

Em conformidade com o Art. 1º da Lei n.º 9.430/1996, o período de apuração do IRPJ e da CSLL será trimestral, enquanto que o PIS/Pasep e a Cofins são apurados mensalmente (Art. 57, Lei n.º 10.833/03).

A base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica será definida a partir dos percentuais de presunção constantes na Lei n.º 9.249/1995 e, segundo a norma, o percentual sobre a receita trimestral, para a atividade locação de

bens móveis será de 32% (Art. 15, § 1º, inciso III, alínea “c”). Após a definição da base de cálculo presumida (lucro presumido), aplica-se a alíquota de 15%, conforme indica o Art. 3º da referida lei. Caso a parcela do lucro presumido exceda o valor do resultado da multiplicação de R\$20 mil pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda de dez por cento (Art. 3º, § 1º da Lei n.º 9.249/1995).

O cálculo do imposto devido, referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, seguirá as mesmas regras aplicadas ao do IRPJ. Com isso, a base de cálculo da CSLL será de 32%, consoante Art. 20 da Lei n.º 9.249/1995. E a alíquota aplicável sobre o lucro presumido será de 9%. A CSLL não está sujeita à alíquota de 10% de adicional de imposto, como ocorre com o IRPJ.

A tributação do PIS/Pasep e da Cofins será pelo regime cumulativo, conforme Art. 8º, inciso II da Lei n.º 10.637/2002 e Art. 10, inciso II da Lei n.º 10.833/2003, respectivamente. A base de cálculo de ambos os tributos é a receita bruta e os percentuais aplicáveis serão de 0,65% e 3% para o PIS/Pasep e a Cofins, na devida ordem.

2.2.2 Encargos Sociais

A empresa, além de remunerar os colaboradores pelos serviços prestados à organização, deve recolher encargos fixados por lei sobre a folha de pagamento.

A Constituição Federal de 1988 assegura, no Art. 195, inciso I, alínea "a", que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade e que as contribuições sociais incidirão sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Com isso, está prevista como obrigação às empresas não optantes pelo Simples Nacional e, portanto, deve ser incluída no planejamento tributário a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), que será de 20% sobre o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, em harmonia com o Art. 22, inciso I da Lei n.º 8.212/1991; o Risco de Acidente de Trabalho (RAT), que prevê alíquotas de 1%, 2% e 3% se a atividade for de risco leve, se for de risco médio e se for de risco grave, respectivamente (Art. 22, inciso II da Lei n.º 8.212/1991); e outras entidades, com percentual para empresas, em geral, de 5,8%.

2.3 Simples Nacional

Com a finalidade de edificar tratamento diferenciado e simplificado as empresas com portes menores, com o interesse de fortalecer a economia brasileira, foi instituído em 14 de dezembro, de 2006, a Lei Complementar n.º 123, que estabelece, também, o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) constante no Art. 12, da Lei Complementar 123 de 2006.

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos. O recolhimento é por meio de um documento único de arrecadação (DAS), que engloba oito tributos: IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Contribuição para o PIS/Pasep; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre Serviços (ISS) e a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social, conforme Art. 13 da LC n.º 123/2006.

Além do recolhimento em guia única, outras vantagens surgem com o Simples Nacional: tratamento diferenciado de acesso ao crédito e nas licitações públicas; redução da burocracia e menor carga tributária.

2.3.1 Lei Complementar n.º 155/2016

Desde quando criada, a LC n.º 123/2006 sofreu várias alterações, como, por exemplo, a inclusão de atividades, antes não permitidas, neste regime simplificado, a inclusão de novos anexos e a inclusão de novas alíquotas.

Com o advento da Lei Complementar n.º 155, em 27 de outubro de 2016, (altera a LC n.º 123/2006) mudanças consideráveis foram incluídas: a possibilidade de aporte de capital para incentivar as atividades de inovação e os investimentos produtivos e que não integrem o capital social da empresa (Art. 61-A, LC n.º 155/2016), conhecido também como "investidor anjo"; inserção de atividades de produção e comercialização de bebidas alcoólicas (Art. 17, x-c, LC n.º 155/2016); alteração na metodologia de apuração do imposto; redução no número de faixas de faturamento; aumento do limite anual de faturamento bruto dos Microempreendedores Individuais

de R\$60 mil para 81 mil (Art. 18-A, § 1º, LC n.º 155/2016) e elevação do limite de receita bruta de R\$3,6 milhões para R\$4,8 milhões, com início em 2018.

2.3.1.1 Alíquota efetiva e nova tabela Anexo III

O modo de calcular os tributos do Simples Nacional, vigente até 31/12/2017, já apresenta definida a alíquota efetiva na sua tabela.

Com a instituição da LC n.º 155/2016, a maneira de calcular os impostos foi alterada. Em 2018, para se chegar à alíquota efetiva e aplicá-la sobre a receita bruta do mês, antes, será feito um cálculo, o qual é apresentado na lei das microempresas, no Art. 18, § 1º A e incluído pela LC n.º 155/2016, definido da seguinte maneira:

$$\frac{RBT12 \times Aliq - PD}{RBT12}$$

Em que:

I - RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

II - Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V da Lei Complementar n.º 123/2006;

III - PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V da Lei Complementar n.º 123/2006.

Para definir qual a tributação deverá ser aplicada nas empresas, é necessário, a princípio, identificar qual a atividade exercida pela organização. No caso em questão, a atividade está enquadrada como locação de bens móveis. De acordo com a LC n.º 123/2006, Art. 18, § 4º, inciso V, a empresa com a atividade de locação de bens móveis será tributada com base no Anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS.

Apesar do aumento do teto da receita bruta para as empresas optantes pelo Simples Nacional, o número de faixas diminuiu. Até 31/12/2017, as tabelas ainda terão

vinete faixas, porém, a partir de janeiro de 2018, serão somente seis faixas, como mostra a Tabela 1.

3. Metodologia

3.1 Caracterização da pesquisa

Quanto à metodologia, a pesquisa classifica-se como descritiva com abordagem quantitativa, aplicando um comparativo entre os dois regimes tributários, estimando três cenários distintos de receita para se ter um alcance maior nos resultados. Optou-se pela construção de cenários, pois, de acordo com Ribas (2007, p. 4), os cenários podem ser estabelecidos “como uma descrição aproximada das situações futuras possíveis para um fenômeno, que estão, de alguma maneira, condicionados à ocorrência ou mudança de estado de algumas variáveis importantes que melhor explicam este fenômeno presente”.

Na visão de Hamel e Prahalad (1995), a construção de cenários tem se apresentado como importante ferramenta para identificar e analisar as possibilidades de acontecimentos relevantes para os setores de atuação das empresas, permitindo a criação de estratégias, dando subsídios para soluções e alternativas flexíveis e consistentes para as empresas.

3.2 Caracterização do estudo

Foi realizado um comparativo entre os Regimes Tributários Simples Nacional e Lucro Presumido, usando como base a receita bruta e a folha salarial mais encargos trabalhistas. A comparação trabalhou três cenários diferentes para a receita e considerou a folha salarial e os encargos trabalhistas iguais nas três situações.

Para definir os três cenários, foi usado um valor próximo à sexta faixa da tabela do Simples Nacional, de acordo com a Tabela 1, mas com valores inteiros; o novo teto do Sim-

ples Nacional e o meio-termo entre os extremos, com o intuito de equilibrar a análise.

Com isso, as situações foram estabelecidas do seguinte modo: no primeiro cenário, a comparação entre os regimes concentrou-se em um faturamento bruto nos últimos 12 meses de R\$3.696.000,00 ou em média R\$308.000,00 mensal; o segundo cenário foi definido em um faturamento bruto nos últimos 12 meses de R\$4,2 milhões ou cerca de R\$350.000,00 mensal; No terceiro e último cenário, foi adotado o teto após a alteração da LC n.º 123/2006, R\$4.800.000,00 ou em média R\$400 mil mensal. Além disso, foi estabelecida uma folha salarial bruta idêntica para os três cenários (R\$12 mil mensal), por considerar um item preponderante na obtenção dos resultados.

Uma vez que as empresas são tributadas de acordo com a atividade exercida (prestação de serviço, locação, comércio, indústria) e que os percentuais são distintos, definiu-se, para a realização dessa pesquisa, a atividade econômica que engloba a receita de locação de bens móveis. Pelo fato de essa atividade não ser caracterizada circulação de mercadoria nem prestação

de serviços, os cálculos são mais estáveis, pois não há variação tributária de acordo com o estado (ICMS) ou município (ISS) sede da empresa.

4. Análise dos dados

Foi feita a apuração dos tributos pelo regime Simples Nacional e Lucro Presumido e o cálculo dos encargos sociais para os optantes pelo Lucro Presumido. Após isso, foi feito o comparativo entre os regimes tributários, a fim de alcançar a resposta para o problema.

4.1 Cálculo dos tributos devidos – Simples Nacional

Como já definido na metodologia, a situação em estudo se enquadra no Anexo III do Simples Nacional e todos os três cenários estipulados serão tributados de acordo com a 6ª faixa, conforme descrito na Tabela 1, que delimita um faturamento bruto em 12 meses entre R\$3.600.000,01 e R\$4.800.000,00, em concordância com a LC n.º 123/2006.

O valor a recolher, evidenciado na Tabela 2, engloba o IRPJ, a CSLL, a Cofins, o PIS/Pasep e a CPP e a alíquota efetiva foi definida mediante equação matemática constante no

Tabela 1 – Anexo III da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006 (Vigência: 01/01/2018)

	Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)	Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

Fonte: LC n.º 123/2006

Tabela 2 – Apuração Simples Nacional

Simples Nacional	Receita Bruta - Últimos 12 meses	Receita Bruta Média Mensal	Alíquota efetiva	Valor a recolher
1º Cenário	R\$ 3.696.000,00	R\$ 308.000,00	15,47%	R\$ 47.647,60
2º Cenário	R\$ 4.200.000,00	R\$ 350.000,00	17,57%	R\$ 61.495,00
3º Cenário	R\$ 4.800.000,00	R\$ 400.000,00	19,50%	R\$ 78.000,00

Fonte: dados da pesquisa

Art. 18, § 1º A, da LC 155/2016 em que o resultado do valor a recolher se deu por meio da multiplicação da receita bruta média mensal pela alíquota efetiva.

4.2 Cálculo dos tributos devidos – Lucro Presumido

É sabido que a apuração do IRPJ e da CSLL é trimestral, entretanto, a apuração foi feita mensalmente, pois, assim, pôde-se fazer um comparativo direto com o Simples Nacional.

Na Tabela 3, percebe-se a aplicação do percentual de 32% para se chegar ao lucro presumido (base cálculo). Após isso, aplicou a alíquota de 15% para a apuração do IRPJ a recolher. Em todos os cenários, ocorreu o adicional de 10%, pelo fato de a base de cálculo exceder o limite de R\$20.000,00. Assim, o valor devido será o IRPJ normal mais o adicional, recolhidos em guia única.

Na apuração da CSLL demonstrada na Tabela 4, percebe-se que a presunção do lucro foi de 32%. Sendo aplicada sobre o lucro presumido (base de cálculo) a alíquota de 9%, a CSLL chega a recolher R\$8.870,40, no primeiro cenário; R\$10.080,00, no segundo cenário; e R\$11.520,00, no 3º cenário.

Com as informações presentes na Tabela 5, chegou-se aos valores a recolher para o PIS/Pasep e a Cofins, aplicando alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, para os três cenários.

É importante salientar que a folha de salários foi similar nos três cenários, para que não ocorresse divergência no comparativo e também por saber que os encargos sociais interferem diretamente no planejamento das organizações.

Com a folha de pagamento totalizada em R\$12.000,00 e com encargos sociais sobre ela, de 26,8%, sendo 20% de CPP, 1% de RAT (atividade de risco leve) e 5,8% de outras entidades, chegou-se a um valor total a recolher devido de R\$3.216,00, como demonstrou a Tabela 6.

Dessa forma, o total dos tributos a recolher sobre o regime lucro presumido mais os encargos sociais sobre a folha de salários foi de R\$45.968,40, para o 1º cenário; R\$52.071,00, no 2º cenário; e de R\$59.336,00, para o 3º cenário.

Tabela 3 – Apuração IRPJ

IRPJ			
	1º Cenário	2º Cenário	3º Cenário
Receita Bruta Mensal Média	R\$ 308.000,00	R\$ 350.000,00	R\$ 400.000,00
Presunção do Lucro	32%		
Lucro Presumido	R\$ 98.560,00	R\$ 112.000,00	R\$ 128.000,00
IPRJ NORMAL (15%)	R\$ 14.784,00	R\$ 16.800,00	R\$ 19.200,00
IRPJ ADICIONAL			
Lucro Presumido	R\$ 98.560,00	R\$ 112.000,00	R\$ 128.000,00
(-) Limite mensal	R\$ 20.000,00		
Base IPRJ adicional	R\$ 78.560,00	R\$ 92.000,00	R\$ 108.000,00
IPRJ Adicional (10%)	R\$ 7.856,00	R\$ 9.200,00	R\$ 10.800,00
IRPJ TOTAL A RECOLHER	R\$ 22.640,00	R\$ 26.000,00	R\$ 30.000,00

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 4 – Apuração CSLL

CSLL			
	1º Cenário	2º Cenário	3º Cenário
Receita Bruta Mensal Média	R\$ 308.000,00	R\$ 350.000,00	R\$ 400.000,00
Presunção do Lucro	32%		
Lucro Presumido	R\$ 98.560,00	R\$ 112.000,00	R\$ 128.000,00
CSLL NORMAL (9%)	R\$ 8.870,40	R\$ 10.080,00	R\$ 11.520,00

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 5 – Apuração PIS/Pasep e Cofins

	Receita Bruta Média Mensal	Base de cálculo	PIS/Pasep (0,65%)	Cofins(3%)
1º Cenário	R\$ 308.000,00	R\$ 308.000,00	R\$ 2.002,00	R\$ 9.240,00
2º Cenário	R\$ 350.000,00	R\$ 350.000,00	R\$ 2.275,00	R\$ 10.500,00
3º Cenário	R\$ 400.000,00	R\$ 400.000,00	R\$ 2.600,00	R\$ 12.000,00

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 6 – Encargos Sociais

Folha Bruta de Salários	CPP (20%)	RAT(1%)	Outras Entidades (5,8%)	Valor Devido
R\$ 12.000,00	R\$ 2.400,00	R\$ 120,00	R\$ 696,00	R\$ 3.216,00

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 7 – Tributos totais a recolher

	IRPJ TOTAL	CSLL	PIS/PASEP	Cofins	Encargos	Total a recolher
1º Cenário	R\$ 22.640,00	R\$ 8.870,40	R\$ 2.002,00	R\$ 9.240,00	R\$ 3.216,00	R\$ 45.968,40
2º Cenário	R\$ 26.000,00	R\$ 10.080,00	R\$ 2.275,00	R\$ 10.500,00	R\$ 3.216,00	R\$ 52.071,00
3º Cenário	R\$ 30.000,00	R\$ 11.520,00	R\$ 2.600,00	R\$ 12.000,00	R\$ 3.216,00	R\$ 59.336,00

Fonte: dados da pesquisa

“O universo da tributação é debatido em três objetivos do planejamento: evitar que a obrigação tributária se materialize com a ocorrência do fato gerador; retardar o pagamento do tributo; e reduzir o montante do tributo a pagar.”

4.3 Simples Nacional X Lucro Presumido

Portanto, pôde-se chegar à conclusão que, para empresas com receita de locação de bens móveis, nas condições apresentadas, a opção pelo Regime Tributário Lucro Presumido foi mais vantajosa, se comparada com o Regime Tributário Simples Nacional como demonstra a Tabela 8.

Nota-se também, na Tabela 8, que quanto maior o faturamento, maior a diferença entre os regimes, chegando a diferenças vantajosas ao Lucro Presumido de R\$1.679,20; R\$9.424,00; e R\$18.664,00 para os cenários um, dois e três, respectivamente.

5. Considerações finais

Com a Lei Complementar n.º 155/2016, algumas empresas, a partir de 2018, poderão aderir ao Simples Nacional. Isto posto, a presente pesquisa teve como objetivo analisar qual regime tributário seria mais interessante para as empresas com atividade de locação de bens móveis e com receita superior a R\$3,6 milhões e limitada a R\$4,8 milhões. Com isso, um com-

Tabela 8 – Comparativo: Simples Nacional x Lucro Presumido

	Total a recolher	
	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO
1º Cenário	R\$ 47.647,60	R\$ 45.968,40
2º Cenário	R\$ 61.495,00	R\$ 52.071,00
3º Cenário	R\$ 78.000,00	R\$ 59.336,00

Fonte: dados da pesquisa

parativo entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional foi realizado, em que foi demonstrado quais os tributos e encargos incidentes para cada regime após a definição da atividade para os três cenários estabelecidos.

Das alterações ocorridas com a LC n.º 155/2016, foram relevantes para essa pesquisa a mudança na forma de definir a alíquota e a elevação do limite de receita bruta, de modo a perceber se é viável a migração para o regime Simples Nacional em 2018 pelas empresas que faturam entre R\$3,6 milhões e R\$4,8 milhões e que atualmente recolhem seus impostos pelo Lucro Presumido.

Portanto, os resultados obtidos apenas reforçam sobre a importância do planejamento tributário nas organizações. Com essa análise, chegou-se à conclusão de que, para a situação apresentada, o regime tributário Lucro Presumido é mais vantajoso.

Ao permanecer no Lucro Presumido, a empresa economizará, aproximadamente, 3,65%, no primeiro cenário; 18,10%, no segundo cenário; e 31,45%, no terceiro cenário. Isso quer dizer que essa economia adquirida pela escolha correta no regime de tributação estará disponível para ser alocada, por exemplo, nos diversos setores da entidade, com o objetivo de melhorar as estruturas operacionais, reduzir o preço de venda ou serviço prestado ao cliente, usar como incentivo aos colaboradores, entre outras opções que os gestores julguem valoroso para a prosperidade dos seus negócios.

Assim, o estudo permitiu concluir que o planejamento tributário é fundamental para a manutenção e alavancagem do negócio, auxiliando os empresários a uma gestão mais eficiente dos seus empreendimentos, podendo, ainda, a pesquisa, ser usada como parâmetro para outros ramos de atividade.

6. Referências

BRASIL. Presidência da República. *Altera a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2016, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional*. Brasília, DF. Lei Complementar n.º 155, de 27 de outubro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm> Acesso em: 20 mar.2017.

BRASIL. Presidência da República. *Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências*. Brasília, DF. Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm> Acesso em: 11 jun. 2017.

BRASIL. Presidência da República. *Altera a Legislação Tributária Federal*. Brasília, DF. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm> Acesso em: 20 mar.2017.

BRASIL. Presidência da República. *Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências*. Brasília, DF. Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm> Acesso em: 11 jun.2017.

BRASIL. Presidência da República. *Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências*. Brasília, DF. Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm> Acesso em: 24 jun.2017.

BRASIL. Presidência da República. *Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências*. Brasília, DF. Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm> Acesso em: 11 jun.2017.

BRASIL. Presidência da República. *Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências*. Brasília, DF. Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm> Acesso em: 13 de mar. de 2017.

BRASIL. Presidência da República. *Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de pequeno Porte*. Brasília, DF. Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em: 19 mar.2017.

BRASIL. República Federativa do Brasil. *Constituição*. Brasília, DF, 1988. 60p. Art. 195.

CAROTA, José Carlos. *Manual de direito tributário aplicado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016.

CASTRO, F. d.; NETO, A. d.; JUNIOR, A. L.; FILHO, R. S. *Gestão e planejamento de tributos*. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

CORRÊA, Alan Cesar Monteiro. 3 Planejamento Tributário: ferramenta estratégica da gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, [S.l.], n. 158, p. 56-73, jan. 2012. ISSN 2526-8414. Disponível em <http://rbc.cfc.org.br.br/index.php/rbc/article/view/668>. Acesso em: 19 nov. 2017.

HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. *Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

LEMONS, Rodrigo Calvet. *O planejamento tributário com a utilização do Simples Nacional ou do Lucro Presumido sob a ótica da Lei Complementar n.º 147/14*. 2015. 6 f. Trabalho de conclusão de curso apresentado à FATEC para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

LUZ, Érico Eleuterio da. *Contabilidade tributária [livro eletrônico]*. 2. ed. Curitiba: Intersaberes, 67p, 2014. (Série Gestão Financeira) 2Mb; PDF.

OLIVEIRA, G. P. *Contabilidade Tributária*. 4. ed. Revisada e atualizada São Paulo: Saraiva, 2013.

RECEITA FEDERAL. *Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. Brasília: CETAD, 2016.

RIBAS, J. R. *Uma proposta para a construção de cenários alternativos combinando informações subjetivas e bases de dados secundários*. In: Encontro de Administração da Informação, 1, 2007, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ANPAD, 2007.

Estrutura de apresentação de um laudo pericial à luz do novo Código de Processo Civil (CPC)

Tendo em vista o advento do novo Código de Processo Civil, no ano de 2015, e a Norma Brasileira de Contabilidade que criou o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis, este artigo objetiva contribuir com os contadores que se dedicam às perícias judiciais e extrajudiciais a adequarem-se às novéis regulamentações legais e, também, não perder o foco na Educação Continuada, sendo esta conquistada por leituras e pesquisas pertinentes ao labor exercido, a bem de estarem sempre atualizados para poderem prestar seus serviços de forma translúcida e de acordo com a legislação vigente. Visa, também, orientar de forma didática como proceder para a elaboração de um Laudo Pericial ou Parecer Técnico Contábil, de modo claro e de fácil entendimento das partes e da instância decisória.

Paulo Duval da Silva Lamego

Bacharel em Ciências Contábeis pela UCPEL.
Especialista em Auditoria e Perícia Contábil
pela Fael
E-mail: lamego453@yahoo.com.br

Recebido em 15/2/2018. Distribuído em 16/2/2018. Pedido de revisão em 18/5/2018. Re-submetido pelo autor em 6/6/2018. Aprovado em 28/6/2018, na quarta rodada, por três membros do Conselho Editorial. Publicado na edição julho-agosto de 2018. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

A Contabilidade está presente em grande parte das atividades humanas, registrando fatos que ocorrem no dia a dia tanto das pessoas físicas como jurídicas, notadamente quando envolvem transações monetárias ou patrimoniais, independente do ramo de atividade, pois o patrimônio de uma pessoa jurídica é demonstrado a qualquer tempo. O mesmo se dá com as instituições sem fins lucrativos, os clubes ou associações de qualquer natureza.

Quanto às pessoas físicas, elas têm seus patrimônios registrados em documentos que podem ser analisados, objetivando a formação de provas para deslindes de demandas tanto em tribunais judiciais como administrativamente.

No caso de uma ação judicial, é vital a prova de um direito violado com a devida fundamentação probante. Se a ação objetivar uma reparação que envolva valores e cálculos se faz necessário um parecer técnico contábil, pois legitimará o interesse de pedir ao Poder Judiciário. Resumindo, o parecer técnico contábil servirá para embasar o pedido e apontar claramente a espécie e o alcance do dano que fundamenta o pedido de indenização.

Analagamente, se o perito for nomeado pelo juízo, tanto o laudo como o parecer são orientados por ele e pelo perito-assistente, conforme estabelece a Norma Brasileira de Contabilidade TP 01.

O Código de Processo Civil instalado pela Lei n.º 13.105/2015 estabelece normas para a nomeação do perito, bem como ele deve proceder profissionalmente. Note-se que em seu Art. 149 prevê que o juízo tenha auxiliares onde, entre eles, estão os peritos. Para maior clareza, transcreve-se a seguir o referido artigo: “São auxiliares da Justiça, além de outros cujas atribuições sejam determinadas pelas normas de organização judiciária, o escrivão, o chefe de secretaria, o oficial de justiça, o perito, o depositário, o administrador, o intérprete, o tradutor, o mediador, o conciliador judicial, o partidor, o distribuidor, o contabilista e o regulador de avarias”.

Por outra banda, o Art. 156 assim reza:

“O juiz será assistido por perito quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico. § 1º Os peritos serão nomeados entre os profissionais legalmente habilitados e os órgãos técnicos ou científicos devidamente inscritos em cadastro mantido pelo tribunal ao qual o juiz está vinculado.

§ 2º Para formação do cadastro, os tribunais devem realizar consulta pública, por meio de divulgação na rede mundial de computadores ou em jornais de grande circulação, além de consulta direta a universidades, a conselhos de classe, ao Ministério Público, à Defensoria Pública e à Ordem dos Advogados do Brasil, para a indicação de profissionais ou de órgãos técnicos interessados.

§ 3º Os tribunais realizarão avaliações e reavaliações periódicas para manutenção do cadastro, considerando a formação profissional, a atualização do conhecimento e a experiência dos peritos interessados.

§ 4º Para verificação de eventual impedimento ou motivo de suspeição, nos termos dos artigos 148 e 467, o órgão técnico ou científico nomeado para realização da perícia informará ao juiz os nomes e os dados de qualificação dos profissionais que participarão da atividade.

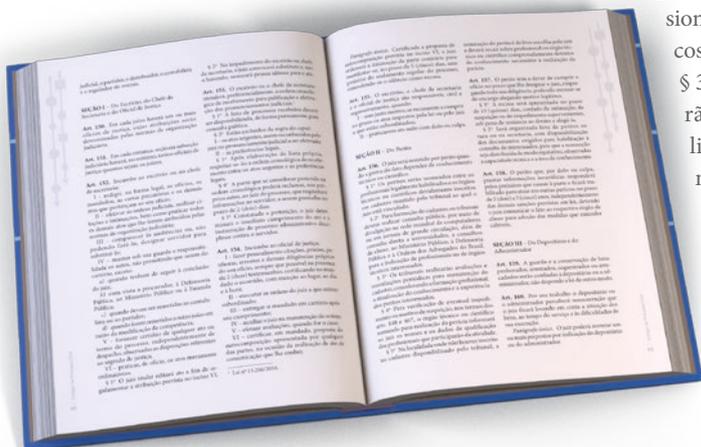
§ 5º Na localidade onde não houver inscrito no cadastro disponibilizado pelo tribunal, a nomeação do perito é de livre escolha pelo juiz e deverá recair sobre profissional ou órgão técnico ou científico comprovadamente detentor do conhecimento necessário à realização da perícia.”

Neste artigo, busca-se aprofundar a importância da educação continuada e esclarecer os contadores de como proceder em face das modificações que houve, tendo em vista que ainda se encontram laudos confusos em que se aplicam métodos baseados no antigo Código de Processo Civil.

A educação continuada é fundamental na maioria das profissões, visto que a tecnologia avança rapidamente e traz em seu bojo novas ferramentas que possibilitam a facilidade de diagnóstico para questões até então de difíceis soluções. Especificamente, a Contabilidade se vê quase que diariamente com problemas de mudanças na legislação fiscal e, para quem trabalha como perito do juízo, com novas jurisprudências.

2. O laudo e o parecer técnico contábil

A perícia é uma ferramenta eficaz que proporciona informações e dados relevantes para serem levados à instância decisória por meio de exames, avaliações e vistorias, devendo, obrigatoriamente, ser realizada por profissional devidamente habilitado e que possua fatos e conhecimentos técnico-científicos.



As perícias podem ser:

- a) Perícia Judicial: quando o perito é nomeado pelo juiz;
- b) Perícia Extrajudicial: é realizada por vontade das partes, objetivando demonstrar a veracidade ou não do fato em litígio;
- c) Perícia Arbitral: ocorre quando não é judicialmente determinada, pois embora seja de natureza Extrajudicial, tem validade no Judiciário em virtude de as partes litigantes terem escolhido as regras que serão utilizadas na arbitragem.

A grande e principal diferença entre perícia e auditoria é que a segunda opera através de amostragens normatizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), e a perícia trabalha sobre um determinado fato ou ato ligado ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas, levando à elaboração de um laudo ou parecer técnico, mas, se for necessário, poderá utilizar elementos normatizados da auditoria.

Sendo assim, a auditoria é uma tarefa comum realizada de modo constante por meio de amostragens, ou seja, tem um papel de revisão dos procedimentos contábeis adotados. Já a perícia contábil tem um aspecto mais objetivo, pois deve elucidar e esclarecer o fato ou os fatos que lhe foram propostos.

Em 15 de março de 2015, pela Lei n.º 13.105/2015, foi instituído o novo Código de Processo Civil (CPC), o qual substituiu o datado de 1973. O CPC traz em seu conteúdo, entre outras, algumas modificações referentes a atuação dos profissionais que se dedicam às perícias, ou seja, aos contadores que exercem os labores periciais.

Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade adequou os profissionais por meio de Normas Brasileiras de Contabilidade a exercerem esta atividade, mediante a emissão

da NBC TP 01, de 27 de fevereiro de 2015, onde, em seus artigos 2º, 3º, 4º e 5º, se lê:

Art. 2º A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer técnico-contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente.

Art. 3º O laudo pericial contábil e o parecer técnico-contábil têm por limite o próprio objeto da perícia deferida ou contratada.

Art. 4º A perícia contábil é de competência exclusiva de contador em situação regular perante o Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição.

Art. 5º A perícia judicial é exercida sob a tutela do Poder Judiciário. A perícia extrajudicial é exercida no âmbito arbitral, estatal ou voluntária. A perícia arbitral é exercida sob o controle da lei de arbitragem. Perícias oficial e estatal são executadas sob o controle de órgãos de Estado. Perícia voluntária é contratada, espontaneamente, pelo interessado ou de comum acordo entre as partes.

É fundamental que o laudo pericial seja elaborado de forma estruturada e apresentado com clareza na sua redação.

A bem de atender à expectativa do juízo e contemplar o Art. 466 do CPC, o perito cumprirá escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido, independentemente de termo de compromisso.

§ 1º Os assistentes técnicos são de confiança da parte e não estão sujeitos a impedimento ou suspeição.

§ 2º O perito deve assegurar aos assistentes das partes o acesso e o acompanhamento das diligências e

dos exames que realizar, com prévia comunicação, comprovada nos autos, com antecedência mínima de 5 (cinco) dias.

O profissional deverá apresentar o resultado de seu labor de acordo com as normais legais, atendendo ao CPC e às NBCs.

No Art. 65 da NBC TP 01, já transcrita, lê-se que o laudo pericial contábil deve conter, no mínimo, os seguintes itens:

- a) Identificação do processo e das partes;
- b) Síntese do objeto da perícia;
- c) Resumo dos autos;
- d) Metodologia adotada para os trabalhos periciais e esclarecimentos;
- e) Relato das diligências realizadas;
- f) Transcrição dos quesitos e suas respectivas respostas para o laudo pericial contábil;
- g) Transcrição dos quesitos e suas respectivas respostas para o parecer técnico-contábil, onde houver divergência das respostas formuladas pelo perito do juízo;
- h) Conclusão;
- i) Termo de encerramento, constando a relação de anexos e apêndices;
- j) Assinatura do perito: deve constar sua categoria profissional de contador, seu número de registro, comprovado mediante Certidão de Regularidade Profissional e sua função;
- k) Para elaboração do parecer, aplicam-se o disposto nas alíneas acima, no que couber.

Já o Art. 473 do CPC assim exara:

O laudo pericial deverá conter:

- I – a exposição do objeto da perícia;
- II – a análise técnica ou científica realizada pelo perito;
- III – a indicação do método utilizado, esclarecendo-o e demonstrando ser predominantemente aceito pe-

los especialistas da área do conhecimento da qual se originou;

IV - a resposta conclusiva a todos os quesitos apresentados pelo juiz, pelas partes e pelo órgão do Ministério Público.

§ 1º No laudo, o perito deve apresentar sua fundamentação em linguagem simples e com coerência lógica, indicando como alcançou suas conclusões.

§ 2º É vedado ao perito ultrapassar os limites de sua designação, bem como emitir opiniões pessoais que excedam o exame técnico ou científico do objeto da perícia.

§ 3º Para o desempenho de sua função, o perito e os assistentes técnicos podem valer-se de todos os meios necessários, ouvindo testemunhas, obtendo informações, solicitando documentos que estejam em poder da parte, de terceiros ou em repartições públicas, bem como instruir o laudo com planilhas, mapas, plantas, desenhos, fotografias ou outros elementos necessários ao esclarecimento do objeto da perícia.

Na leitura do Art. 473 do CPC, constata-se a assertividade da NBC

TP 01, mas sem olvidar o que reza a NBC PP 01, que dispõe sobre a atuação dos peritos, e da PG 100, que trata dos princípios éticos da profissão, a qual se transcreve em parte:

100.5 O profissional da Contabilidade deve cumprir os seguintes princípios éticos:

(a) Integridade – ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais.

(b) Objetividade – não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócio.

(c) Competência profissional e devido zelo – manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível adequado para assegurar que clientes e/ou empregador recebam serviços profissionais competentes com base em desenvolvimentos atuais da prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.

(d) Sigilo profissional – respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos

profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal pelo profissional da Contabilidade ou por terceiros.

(e) Comportamento profissional – cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

Não há um modelo preestabelecido para ser utilizado. O profissional dedicado à perícia contábil pode apresentar seu trabalho do modo que lhe convier, desde que contemple os ditames do CPC e da NBC. Todavia, apraz que se divida em campos nomeados e numerados, que incluam outros itens não obrigatórios e que se adote uma sequência lógica, pois, assim fazendo, facilitará a leitura e a compreensão tanto da instância decisória como das partes em litígio.

Passa-se a seguir a esclarecer a apresentação do laudo pericial contábil de acordo com as normas legais.

IDENTIFICAÇÃO DO PROCESSO (obrigatório)

1. Identificação do processo:

Processo n.º 0000000 – 9º Vara Cível da Comarca de Pelotas
 Autor: João da Silva & Cia.Ltda. – ME
 Réu: xxx
 Perito: xxx – contador CRCRS 00000
 Rua dos Cataventos n.º 000
 e-mail rb@gmail.com
 90.000-000 – Pelotas – RS

SÍNTESE (obrigatório)

2. Síntese do objeto da perícia:

Apurar o valor atualizado, se houver, do saldo do contrato n.º 000, de acordo com a Sentença.

METODOLOGIA UTILIZADA (obrigatório)**3. Metodologia e subsídios utilizados:**

3.1.	Data da inicial	20/5/2014 – folha 02
3.2.	Data da citação	16/6/2014
3.3.	Critérios utilizados	NCPC – Art.s 466, 473 e 474 NBC TP 01 NBC PP 01 NBC PG 100 NBC T 11
3.4.	Tópicos da Sentença	- apurar possível saldo remanescente do Contrato firmado em 3/3/2010; - caso haja saldo remanescente atualizar monetariamente pelo valor da CUB; - juros de 1% a.m. a partir da citação; - multa contratual; - honorários advocatícios de 15%
3.5.	Valor do Contrato	R\$.36.653,37 correspondendo a 96,4018 CUBs
3.6.	Forma de pagamento	- sinal no valor de R\$1.451,68 correspondendo a 3,4220 CUBs - saldo em parcelas mensais e sucessivas de 0,82418 CUBs, acrescidas de juros de 1% a.m., sendo que as 12ª e 24ª parcelas serão acrescidas de “balões” 3,4220 CUBs

RELATO DAS DILIGÊNCIAS (obrigatório)**4. Diligências e providências efetuadas:**

4.1.	2/4/2017	Envio de expediente ao Sr. Procurador do autor informando o início do labor
4.2.	2/4/2017	Envio de expediente ao Sr. Procurador do réu informando o início do labor
4.3.	2/4/2017	Envio de expediente a Sra. Assistente Técnica do autor informando o início do labor
4.4.	5/4/2017	Comparecimento ao Registro de Imóveis para solicitar Certidão do imóvel em litígio
4.5.	7/4/2017	Visita ao escritório do autor solicitando esclarecimentos sobre o Contrato em questão, acompanhado da Sra. Assistente Técnica
4.6.	7/4/2017	Comparecimento ao escritório do Sr. Procurador do réu, para solicitar recibos de pagamentos que não se encontram nos autos, acompanhado pela Sra. Assistente Técnica
4.7.	12/4/2017	e-mail enviado ao Sr. Procurador do réu informando que não recebeu os documentos solicitados em data de 07/04/2017
4.8.	2/5/2017	Comparecimento ao escritório da Sra. Assistente Técnica para apresentar o laudo pericial e esclarecer possíveis dúvidas

TRANSCRIÇÃO E RESPOSTAS AOS QUESITOS (obrigatório)**5. Respostas aos quesitos:**

Quesitos do autor – folha 121 dos autos

Quesitos do réu: não foram formulados

Quesito 1: *“Diga o Senhor perito se”*

Resposta:

Quesito 2: *“Informe se o Contrato foi”*

Resposta:

Quesito 3: *“Encontram-se nos autos todos os recibos dos”*

Resposta:

6. Considerações do perito:

Não foram fornecidos pelo réu os recibos solicitados no Termo de Diligência datado de 07/04/2017.

O Contrato apresenta-se confuso nas cláusulas 3ª e 4ª.
Faltam nos autos cópias de recibos de pagamento compreendidos no período de setembro até dezembro de 2010, inclusive.

As planilhas de cálculos encontram-se nas folhas

CONCLUSÃO (obrigatório)

7. Conclusão:

Após o exame dos autos e demais documentos e esclarecimentos que se fizeram necessários, seguindo os ditames da digna Sentença (vide item 3.3. deste laudo), este perito conclui que foram pagas 64 (sessenta e quatro) parcelas contratuais e, de acordo com as planilhas de cálculos que se encontram a seguir, há um saldo a favor do autor de R\$.....
devidamente atualizados até esta data.

TERMO DE ENCERRAMENTO - (obrigatório)

8. Termo de encerramento:

Este laudo contém folhas numeradas de 1 a e estão anexos os documentos abaixo listados:

8.1.	Certidão de Regularidade Profissional deste perito junto ao CRCRS
8.2.	Certidão de Inscrição no CNPC deste perito junto ao CFC
8.3.	Cópia do expediente remetido ao Sr. Procurador do autor comunicando o início do labor
8.4.	Cópia do expediente remetido ao Sr. Procurador do réu comunicando o início do labor
8.5.	Cópia do expediente remetido a Sra. Assistente Técnica do autor comunicando o início do labor
8.6.	Certidão do imóvel em questão fornecida pelo Registro de Imóveis
8.7.	Cópia do Termo de Diligência efetuada junto ao escritório do autor datado de 07/4/2017

ASSINATURA DO PERITO – (obrigatório)

9. Data e assinatura:

_____ Pelotas, 02 de maio de 2017

xxxxxxx

Contador CRCRS 0000 – CNPC 000

Para dar credibilidade às planilhas de cálculos, quando houver, é importante registrar os chamados subsídios para cálculos, os quais compreendem o período, o índice de atualização monetária, a taxa de juros e o seu período, que, geralmente, é diferente da data do início da atualização monetária. Logo abaixo da planilha, coloca-se a fonte que deu origem aos dados.

Quanto à estrutura do Parecer Contábil, devem-se seguir as normas preconizadas pelo NBC TP 01, no que couber.

O Parecer Contábil é feito pelo Assistente Técnico indicado pela parte do processo a qual pode, tão logo tenha conhecimento da perícia, manter contato com o perito nomeado pelo juízo, colocando-se à disposição para o plane-

jamento, para o fornecimento de documentos em poder da parte que o contratou e ainda para a execução conjunta da perícia. Uma vez recusada a participação, o perito-contador pode permitir ao assistente técnico acesso aos autos e aos elementos de prova arrecadados durante a perícia, indicando local e hora para exame pelo assistente técnico.

O perito-contador assistente, ao apor a assinatura em conjunto com o perito-contador no laudo pericial contábil, não pode emitir parecer pericial contábil contrário ao laudo.

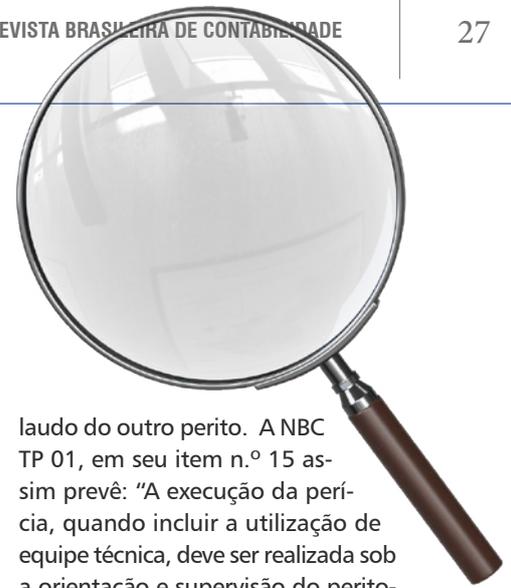
O perito deve documentar os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo pericial contábil e no parecer pericial contábil, por meio de papéis de trabalho que foram considerados relevantes, visando fundamentar o laudo ou parecer e comprovar que a perícia foi executada de acordo com os despachos e decisões judiciais, bem como as normas legais e Normas Brasileiras de Contabilidade.

Entende-se por *papéis de trabalho* a documentação preparada pelo perito para a execução da perícia. Eles integram um processo organizado de registro de provas, por intermédio de termos de diligência, informações em papel, meios eletrônicos, plantas, desenhos, fotografias, correspondências, depoimentos, notificações, declarações, comunicações ou outros quaisquer meios de prova fornecidos e peças que assegurem o objetivo da execução pericial.

Interessante enfatizar que, na conclusão do laudo e do parecer, o item 64 da NBC TP 01 menciona que é preciso considerar as formas explicitadas nos itens seguintes:

- a) omissão de fatos: o perito do juízo não pode omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer de suas pesquisas ou diligências, mesmo que não tenha sido objeto de quesitação e desde que esteja relacionado ao objeto da perícia;
- b) a conclusão com quantificação de valores é viável em casos de apuração de haveres, liquidação de sentença, inclusive em processos trabalhistas; resolução de sociedade; avaliação patrimonial, entre outros;
- c) pode ocorrer que, na conclusão, seja necessária a apresentação de alternativas, condicionada às teses apresentadas pelas partes, casos em que cada uma apresenta uma versão para a causa. O perito deve apresentar as alternativas condicionadas às teses apresentadas, devendo necessariamente, serem identificados os critérios técnicos que lhes deem respaldo;
- d) a conclusão pode ainda reportar-se às respostas apresentadas nos quesitos;
- e) a conclusão pode ser, simplesmente, elucidativa quanto ao objeto da perícia, não envolvendo, necessariamente, quantificação de valores.

Há casos de o perito nomeado pelo juízo necessitar do trabalho de especialistas de outras áreas, o que é previsto no CPC, todavia o perito nomeado também é responsável pelo



laudo do outro perito. A NBC TP 01, em seu item n.º 15 assim prevê: “A execução da perícia, quando incluir a utilização de equipe técnica, deve ser realizada sob a orientação e supervisão do perito-contador e/ou do perito contador assistente, que assumem a responsabilidade pelos trabalhos, devendo assegurar-se que as pessoas contratadas estejam profissionalmente capacitadas à execução”. E no item 38 da mesma NBC lê-se: “Quando a perícia exigir a necessidade de utilização de trabalho de terceiros (equipe de apoio, trabalho de especialistas ou profissionais de outras áreas de conhecimento), o planejamento deve prever a orientação e a supervisão do perito, que responderá pelos trabalhos executados, exclusivamente, por sua equipe de apoio”.

Quando a perícia exigir a utilização de perícias interdisciplinares ou trabalho de especialistas, estes devem estar devidamente registrados em seus conselhos profissionais, quando aplicável, e cabe ao perito-contador verificar e exigir esse dado.

“Há casos de o perito nomeado pelo juízo necessitar do trabalho de especialistas de outras áreas, o que é previsto no CPC, todavia o perito nomeado também é responsável pelo laudo do outro perito.”

“No Art. 8º da Resolução n.º 1502, lê-se: “serão baixados do CNPC os profissionais que não atingirem, anualmente, a pontuação mínima exigida no Programa de Educação Profissional Continuada”. Assim, dá-se conta claramente da preocupação acentuada do CFC quanto à qualificação profissional dos componentes da classe.”

É na conclusão que o perito colocará outras informações que não foram objeto de quesitação, porém, as encontrou na busca dos elementos de prova inerentes ao objeto da perícia e que, de alguma forma, servirão de apoio para a opinião ou julgamento pela instância decisória.

3. Conclusão

Considerando-se os elementos e aspectos expostos anteriormente, conclui-se que um laudo pericial deve apresentar informações corretas, objetivas e de visualização simples e clara, seguindo, obrigatoriamente, as normas do CPC e do CFC, pois isso valorizará o trabalho e o profissional. Todavia, cada um deve eleger a forma de apresentação sem descuidar-se das normas legais e que facilite a leitura e compreensão da instância julgadora e das partes.

No caso de perícias judiciais, quando uma das partes for empresa de seguros e capitalização, previdência privada ou social, não raro requerer ao juízo a nomeação de um perito que, além de contador, esteja cadastrado no Instituto Brasileiro de Atuária (IBA). Também ocorre, no caso de cálculos e exames mais complexos, principalmente no exame de livros contá-

beis e fiscais de empresas, a parte requerer a nomeação de um perito-contador que esteja regularmente inscrito no Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

Tanto o perito-contador nomeado como o perito-contador assistente têm a obrigação de primar e zelar por suas independências, não admitindo, sob nenhuma hipótese, subordinar sua apreciação a qualquer situação, fato ou pessoas que possam comprometer sua liberdade laboral. A documentação a ser apresentada ao juízo, necessariamente, deve estar embasada em provas, em verdades fáticas e documentos, observados os limites da demanda, pois, como ensina Santos (1975), ao exercer o direito de requerer a prova, a parte busca confirmar as alegações apresentadas, pois provar é representar fatos passados; é provar a verdade sobre o que se discute; é levar à certeza como um fato aconteceu; é dar ao juiz elementos para que este forme sua convicção.

É de suma importância atentar para o Art. 156 do CPC sobre a nomeação dos chamados *experts* pelos juízos. O Conselho Federal de Contabilidade instituiu, pela Resolução n.º 1502, o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis, onde, em seu Art. 2º, lê-se: “os contadores que exercem atividades de perícia contábil terão até 31/12/16 para

se cadastrarem no CNPC do CFC, por meio dos portais dos CRCs e do CFC”. Este prazo posteriormente foi prorrogado para 31/12/2017. Desde de 1º de janeiro de 2018, o ingresso no CNPC está condicionado à aprovação em exame específico e a permanência no CNPC estará condicionada à obrigatoriedade do cumprimento do PEPC, que é um Programa de Educação Continuada.

No Art. 8º da Resolução n.º 1502, lê-se: “serão baixados do CNPC os profissionais que não atingirem, anualmente, a pontuação mínima exigida no Programa de Educação Profissional Continuada”. Assim, dá-se conta claramente da preocupação acentuada do CFC quanto à qualificação profissional dos componentes da classe.

Foram apresentados no texto os referenciais do CPC e das NBC, o que permitiu a exemplificação de modo didático da estrutura de um laudo pericial, notadamente para o caso de perito nomeado pelo juízo, visando proporcionar aos profissionais da área específica um guia prático a ser seguido.

Entende-se, por fim, que o presente artigo não esgota o tema, mas contribui para o profissional apresentar o seu trabalho de forma clara e precisa como espera a instância decisória.

4. Referências

BRASIL. *Lei no 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/13105.htm

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Normas Brasileiras de Contabilidade*. Disponível em: www.cfc.org.br, 2015.

_____. *Manual de Perícias*. Disponível em: www.cfc.org.br, 2017.

_____. *Resolução no 1.502, de 19 de fevereiro de 2016*. Manual de Perícia Contábil. Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRCRS). *Manual de Perícias*. Disponível em: www.crcrs.org.br, 2016.

HOOG, Wilson Alberto. *Perícia Contábil e a Aferição da Dependência Econômica*. Curitiba (PR), s/d.

SANTOS, Gildo. *A Prova no Processo Civil*. São Paulo: Saraiva, 1975.

ZIESEMER, Adriel Mota. *O Novo Cadastro de Peritos e a Estrutura do Trabalho Pericial*. Apostila da palestra proferida, 2016.

GÊNERO
IDADE
TEMPO DE DOCÊNCIA
INSTITUIÇÃO
ÁREA DE GRADUAÇÃO
OUTRA GRADUAÇÃO
LATO SENSU
ÁREA DE MESTRADO
ÁREA DE DOUTORADO
ORIENTADOR
EXAMINADOR
PALESTRANTE
OUVINTE



Perfil dos docentes do curso de graduação em Ciências Contábeis: uma análise dos profissionais de Mato Grosso do Sul

O perfil dos docentes do ensino superior é um tema bastante pesquisado e, no caso do curso de graduação em Ciências Contábeis, não é diferente. É necessário discussão e pesquisa visando melhorar a abordagem pedagógica e demonstrar a importância dos Programas de Pós-Graduação (PPGs) na formação dos docentes, assim como a importância da formação continuada visando à qualidade na formação do profissional da contabilidade. Diante disso, surge a questão de pesquisa: **Qual é o perfil dos professores de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do Estado de Mato Grosso do Sul que trabalham nessa formação?** Com o objetivo de responder, qualitativamente, a essa questão, a metodologia adotada neste estudo é descritiva, sendo utilizado um questionário estruturado com 22 questões, que, depois de um pré-teste, foi aplicado nas instituições com cursos presenciais. A amostra da pesquisa foi de 72 respondentes, na sua maioria masculinos (68,1%), com tempo de docência entre 7 e 25 anos; 73,6% são graduados em Ciências Contábeis; todos têm pós-graduação, sendo 20 *lato sensu* e 52 *stricto sensu*; 65,3% participaram de orientação de Trabalhos de Conclusão de Curso (TCCs) e bancas examinadoras nos últimos dois anos. A maioria (54,2%) não palestrou neste mesmo período, mas participou de eventos como ouvinte (93,1%).

Recebido em 12/3/2018. Distribuído em 12/3/2018. Pedido de revisão não houve. Aprovado em 8/5/2018, na primeira rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição julho-agosto de 2018. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

Vanderlei Antonio Matieli

Contador graduado pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS (2017).
E-mail: vanderleimatieli@gmail.com

Emanoel Marcos Lima

Doutor e mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo e pós-graduado em Perícia e Investigação Contábil Financeira Empresarial pelo Instituto Nacional de Pós-Graduação, em convênio com a Universidade Católica Dom Bosco. É professor associado da Escola de Administração e Negócios (Esan) da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS).
E-mail: emanoel.lima@ufms.br

1. Introdução

O curso de graduação em Ciências Contábeis é voltado para o Bacharelado e, não, para Licenciatura, o que significa que os alunos são preparados para o mercado de trabalho na área e, não, à docência contábil. Entretanto, isso não impede os bacharéis em Ciências Contábeis de exercerem a atividade da docência. Todavia, esses profissionais podem obter formação relativa à metodologia de ensino nos cursos de especialização, mestrado e doutorado, que podem abordar aspectos pedagógicos do tema (CRUZ et al., 2017).

Percebe-se, então, a importância dos Programas de Pós-Graduação (PPGs) na formação dos professores em Contabilidade, que, de acordo com Comunelo et al. (2012), se torna ainda mais relevante quando se verifica o aumento das Instituições de Ensino Superior (IES) que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis, trazendo à tona a preocupação com a qualidade na formação do profissional da contabilidade.

Outra dificuldade é que o ensino da Contabilidade passa constantemente por alterações para se adaptar às mudanças ocorridas em vários âmbitos. Santana e Araújo (2011) citam as alterações nas leis contábeis

visando à convergência às normas internacionais como um dos processos que afetaram todos os usuários da Contabilidade e, no ensino, principalmente os professores que estão difundindo as novas práticas aos alunos, futuros profissionais.

O próprio perfil profissional do contador mudou e novas competências são requeridas ao Bacharel em Ciências Contábeis. Além de desenvolver controles das áreas financeira, econômica e patrimonial das entidades, dispensando atenção à legislação, cumprindo prazos e apresentando relatórios que auxiliam na tomada de decisões, o contador aumentou sua participação no processo decisório e assumiu funções gerenciais (MADRUGA; COLOSSI; BIAZUS, 2016).

Em Mato Grosso do Sul não é diferente, afinal, baseado no Perfil Estatístico publicado pela Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Econômico (Semade), percebe-se que o estado, com uma população estimada, para 2016, em 2,682 milhões de habitantes, aumentou em 24,55% a sua participação no Produto Interno Bruto (PIB) total brasileiro no período de 2002 a 2014, chegando a 1,37% do PIB total do Brasil. Além disso, o estado tem no agronegócio um ponto forte (15,45% do PIB

estadual), registrando um aumento na produção de grãos de 188,26%, no período de 2002 a 2014; conta com o quarto maior rebanho do País; é o terceiro maior produtor de milho e algodão; e o quinto de soja e cana-de-açúcar; tem muitos atrativos turísticos conhecidos mundialmente, como por exemplo o Pantanal e a cidade de Bonito. A quantidade de indústrias aumentou 33,82% entre 2012 e 2015, além de registrar aumentos nos números do comércio e de serviços (MATO GROSSO DO SUL, 2016).

Então, é necessária a formação de profissionais preparados para atender a esse mercado com informações contábeis, tributárias, gerenciais e de custos confiáveis e tempestivos, visando diminuir o impacto tributário; aumentar a rentabilidade e a competitividade; e manter o crescimento, a continuidade da empresa e a sua capacidade financeira, respeitando normas e a legislação. Para isso, os professores acadêmicos são fundamentais.

Por isso, conhecer o perfil do professor de Contabilidade é importante para todos os agentes envolvidos no processo ensino-aprendizagem desse curso de graduação: as instituições que devem oferecer um curso atual e de qualidade, os docentes que poderão verificar suas qualidades e defici-

“O curso de graduação em Ciências Contábeis é voltado para o Bacharelado e, não, para Licenciatura, o que significa que os alunos são preparados para o mercado de trabalho na área e, não, à docência contábil. Entretanto, isso não impede os bacharéis em Ciências Contábeis de exercerem a atividade da docência.”

ências no quesito “bom professor” e os discentes que serão os beneficiários diretos desse processo (SANTANA; ARAÚJO, 2011).

Diante do contexto apresentado, surge a seguinte questão de pesquisa: **“Qual é o perfil dos professores de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do Estado de Mato Grosso do Sul que trabalham nessa formação?”** Sendo assim, o objetivo deste estudo é verificar, qualitativamente, o perfil dos docentes do curso de graduação em Ciências Contábeis do Estado de Mato Grosso do Sul, quanto a gênero, idade, formação, titulação, participação em eventos, bancas, orientação, entre outros.

Para a obtenção de dados, foi disponibilizado um questionário na forma impressa e por meio eletrônico aos professores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das 25 IES do estado com aulas presenciais, sendo que, segundo informações disponibilizadas em outubro de 2017, no site do e-MEC, 22 são privadas e 3 públicas. Espera-se, com isso, contribuir com as pesquisas referentes ao perfil do professor contábil e incentivar novos estudos sobre a formação do professor em Contabilidade.

Além disso, o resultado desta pesquisa poderá servir de parâmetro à sociedade e às IES do estado sobre o seu corpo docente, podendo-se observar se o nível dos seus professores precisa melhorar em alguma variável apresentada neste estudo. Ao final, o universo contábil será beneficiado com os conhecimentos repassados aos futuros formandos, que serão profissionais mais qualificados ao mercado de trabalho.

Este estudo está organizado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção apresenta o referencial teórico, comentando os estudos sobre temas como: o curso contábil, o perfil docente, os saberes e a parte pedagógica, os programas de pós-graduação *latu sensu* e

stricto sensu e a formação continuada. A seção três contém os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa; na quarta, são apresentados e analisados os dados obtidos; e, na seção cinco, são apresentadas as considerações finais. Por fim, estão listadas as referências utilizadas.

2. Referencial Teórico

2.1 O curso de graduação em Ciências Contábeis

A história da Contabilidade no Brasil começou logo após o descobrimento. Alguns eventos importantes ocorridos nessa época foram a nomeação de Brás Cubas para o cargo de Provedor da Fazenda Real e Contador das Rendas e Direitos da Capitania, em 1551, sendo considerado o primeiro contador a trabalhar em terras brasileiras; e a criação do Conselho da Fazenda para administrar as colônias em 1561. Já a formação do profissional da contabilidade teve origem com a aprovação por decreto, em 1756, da Aula de Comércio, supervisionada pela Junta de Comércio de Lisboa (BUGARIM et al., 2013).

Ao longo do século XIX, ocorreu a publicação das primeiras obras sobre Contabilidade e a adoção do sistema de partidas dobradas na escrituração pública. Quanto às Aulas de Comércio para formação de contadores, ainda atraíam poucos alunos, pois a elite social preferia cursos como Medicina, Direito e Engenharia, que apresentavam maior prestígio social (HOMERO JUNIOR, 2017).

Os que cursavam as Aulas de Comércio eram da classe média que almejavam a ascensão social e, por isso, buscavam uma formação profissional, aproveitando o crescimento da economia brasileira com a expansão da cultura do café, a implantação das empresas de serviços urbanos e das estradas de ferro e o aumento dos investimentos estrangeiros, exi-

gindo um conhecimento mais aprofundado de comércio e gestão de negócios. Depois de formados, eram denominados Guarda-Livros, que seriam os profissionais da contabilidade da época. Em 1870 foi aprovado o estatuto da Associação dos Guarda-Livros (ADDE et al., 2014).

No início do século XX, ocorre a criação da Academia de Comércio do Rio de Janeiro, a Escola Prática de Comércio de São Paulo e a Escola Comercial da Bahia e, nos anos seguintes, outras escolas são constituídas, impulsionando a formação do contador (ADDE et al., 2014). Nesse mesmo período, mais propriamente em 1911, foi criada a Revista Brasileira de Contabilidade. Em 1916 surgiram o Instituto Brasileiro de Contadores, a Associação dos Contadores em São Paulo e o Instituto Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro. Em 1914 aconteceu o I Congresso Brasileiro de Contabilidade, visando influenciar as autoridades para que exigissem a melhoria no ensino das práticas contábeis, afinal, aumentando os níveis de educação, um nível maior de competência seria exigido e, conseqüentemente, as remunerações por serviços contábeis seriam maiores, o que facilitaria a mudança para uma classe social superior (HOMERO JUNIOR, 2017).

Ainda na primeira metade do século XX, segundo Bugarim et al. (2013), houve a reorganização do ensino comercial brasileiro com o Decreto n.º 20.158/1931, que destinava o diploma de bacharel em Ciências Econômicas para quem fizesse o curso superior de Administração e Finanças, com duração de três anos; o título de guarda-livros para o curso técnico, de dois anos; e o título de perito-contador para os concluintes do curso técnico, de três anos. Em 1945, com o Decreto-Lei n.º 7.988, foi criado o curso de nível universitário de Ciências Contábeis e Atuariais.

Na sequência, em 1946, foram criados o Conselho Federal de Con-

“Segundo o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP, 2017), no Censo da Educação Superior de 2016, o número de matrículas no curso foi de 355.425, sendo considerado o quinto maior curso de graduação. Foram 137.682 ingressantes e 55.302 concluintes no mesmo período, ficando em quarto lugar nesses quesitos.”

tabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (Decreto-Lei n.º 9.295). Começou-se a exigir o registro na categoria para exercer a profissão, sendo dividida em duas habilitações: Contador e Guarda-livros, sendo que, para o primeiro era necessária a formação universitária e, para o segundo, a formação em cursos de nível médio (HOMERO JUNIOR, 2017).

Com isso houve o fortalecimento da profissão e da classe contábil. Mendonça Neto, Cardoso e Oyadomari (2012) escrevem na sua pesquisa que o projeto seguido pelos profissionais ligados à Contabilidade, durante o século XX, ampliou o monopólio sobre os serviços prestados pela categoria. Afinal, foi reconhecida a sua jurisdição; influenciaram a produção para a construção do conhecimento; estabeleceram sua unidade e tiveram reconhecida a necessidade da obtenção de registro profissional.

No ano seguinte (1947), iniciou-se o curso superior em Ciências Contábeis e Atuariais na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo. O início desse curso de graduação em Ciências Contábeis ocorreu devido à influência do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo e de professores como Atilio Amatuzy, Dir-

ceu Rodrigues, Frederico Hermann Junior e Milton Improta, os quais faziam parte da elite contábil naquela época. Percebe-se que a origem dos cursos está atrelada aos interesses profissionais, tendo como estratégia a diferenciação e a acumulação de capital cultural, além da conquista de *status* social (HOMERO JUNIOR, 2017; MENDONÇA NETO; CARDOSO; OYADOMARI, 2012).

Atualmente, o curso de graduação em Ciências Contábeis é um curso de bacharelado, com duração média de quatro anos e carga horária acima de três mil horas, oferecido nas modalidades presencial em 1.260 Instituições de Ensino Superior (IES) e Ensino a Distância (EAD) em 100 IES. São 1.685 cursos registrados em atividade, sendo 1.582 na modalidade presencial, conforme dados coletados em outubro de 2017 no *site* do e-MEC interativo (<http://emec.mec.gov.br/>).

Segundo o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP, 2017), no Censo da Educação Superior de 2016, o número de matrículas no curso foi de 355.425, sendo considerado o quinto maior curso de graduação. Foram 137.682 ingressantes e 55.302 concluintes no mesmo período, ficando em quarto lugar nesses quesitos.

Além das avaliações internas dos acadêmicos e dos Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC), o curso conta com avaliações externas. Laffin (2015) cita o Exame de Suficiência, instituído por força do Decreto-Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, e as avaliações instituídas pelo Ministério da Educação (MEC) com aprovação da Lei n.º 10.861, de 10 de abril de 2004, que criou o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes), formado pela análise de três componentes: das instituições, que aprecia a melhoria da qualidade da educação superior, a orientação e expansão da sua oferta; dos cursos, que produz informações utilizadas pelo MEC no processo de regulamentação e demonstra dados sobre a qualidade da educação superior; e do desempenho dos estudantes, que estima o desempenho dos discentes com relação aos conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares dos cursos de graduação, o desenvolvimento de competências e habilidades necessárias ao aprofundamento da formação geral e profissional.

2.2 O perfil do docente contábil

Nas palavras de Miranda et al. (2012), o perfil docente contábil exigido atualmente não é simples e

precisa ser pesquisado, discutido e analisado. Os professores, visando oferecer uma excelente aprendizagem aos discentes, devem se aperfeiçoar, se capacitar e se qualificar constantemente sobre os conteúdos e sobre o exercício da docência (SANTANA; ARAÚJO, 2011).

No que diz respeito à qualificação, quando analisados os docentes com menos titulação, percebe-se que a falta de condições para se qualificar, a falta de orientações por parte das IES e a falta de conhecimento das normas acadêmicas são seus maiores problemas, enquanto que, para os docentes com maior titulação, os maiores problemas enfrentados são a falta de tempo e a grande quantidade de trabalho administrativo (ARAÚJO et al., 2015).

Isso pode causar insatisfação e pouco se sabe sobre os níveis de satisfação e insatisfação na docência. Entretanto, é um tema relevante no desempenho profissional em qualquer área, inclusive educacional. Muitos apontam a satisfação como um estado positivo do funcionário e importante para a qualidade interna da entidade, enquanto a insatisfação pode causar a desarmonia no ambiente e ser prejudicial tanto para o empregado como para o empregador (ARAÚJO; MIRANDA; PEREIRA, 2017).

A vida profissional docente é composta de várias fases, que, segundo Huberman (2007), estão assim divididas: de 1 a 3 anos é o momento da entrada e descobertas sobre a profissão; de 4 a 6 anos é o período da estabilização e da consolidação do seu repertório pedagógico; de 7 a 25 anos é a etapa da diversificação, mas também pode ser de questionamento; de 25 a 35 anos é fase da serenidade e do distanciamento afetivo, entretanto pode ser também a fase do conservadorismo; de 35 a 40 anos é o momento do desinvestimento, que pode ser com serenidade ou com amargura.

Por outro lado, para os pesquisadores Araújo, Miranda e Pereira (2017), há aumento na satisfação dos professores com o passar das fases da vida profissional. A primeira fase é a mais crítica e que requer cuidados, pela inexperiência e falta de preparo dos docentes. Com o passar do tempo, eles adquirem experiências e se sentem mais seguros para enfrentar os problemas, tornando-se mais satisfeitos.

Por isso, a importância de estarem inseridas na formação de bons professores para o curso de graduação em Ciências Contábeis: a formação prática ou conhecimento da prática profissional do docente, para proporcionar uma visão mais real e atualizada; a formação técnico-científica ou conhecimentos teóricos dos assuntos; a formação pedagógica que abrange o planejamento do ensino; a formação social e política, que compreende o fato de ver o aluno e o meio em que ele vive e se preocupar com questões sociais, éticas e políticas (CATAPAN; COLAUTO; SILLAS, 2012; COMUNELLO et al., 2012).

Vale salientar que profissionais de sucesso em Contabilidade, com ampla experiência de mercado e com cursos de pós-graduação *lato sensu*, ministram aulas em cursos superiores, repassando os conhecimentos adquiridos, mas sem preparo pedagógico para essa atividade. Esses cursos *lato sensu* são mais específicos à vida profissional, entretanto não têm a formação pedagógica, social e política necessária para o exercício da profissão docente (NGANGA et al., 2016).

Segundo pesquisadores do assunto, cabe aos docentes serem os agentes transformadores no ensino-aprendizagem, capazes de tornar seus alunos agentes críticos (SANTANA; ARAÚJO, 2011), afinal, os discentes que entram no mundo acadêmico possuem características distintas e isso deve ser considera-

do pelos docentes. Para Lima et al. (2014), os mais jovens estão mais acostumados com as recentes tecnologias, ficando conectados à internet por várias horas diárias, tendo acesso a muita informação; são capazes de realizar diversas atividades ao mesmo tempo, mas é difícil prender a atenção deles. Do outro lado, há aquelas pessoas mais velhas que, aproveitando a expansão do ensino superior, entram na faculdade, mas requerem mais atenção e esperam um ensino mais prático do que teórico.

2.3 Os saberes docentes e a parte pedagógica

Os saberes exigidos para atuar como professor contábil sempre foram marcados pelo domínio do conteúdo a ser repassado, não sendo considerado com a devida importância o conhecimento das práticas pedagógicas. Com as transformações ocorridas na educação superior, como o aumento do número de cursos, o aumento do programa de pós-graduação em contabilidade, a diversidade dos ingressantes no curso e a convergência às normas internacionais de contabilidade, estimularam-se reflexões e debates sobre o tema (MIRANDA; NOVA; CORNACCHIONE JÚNIOR, 2013).

Para Laffin (2015), o curso de graduação em Ciências Contábeis deveria acrescentar as práticas pedagógicas com os conteúdos curriculares específicos, para assim formar profissionais mais críticos e melhorar suas relações sociais. Daí a necessidade de se buscar, constantemente, a melhoria da prática docente e de se atualizar, visando atribuir ao seu perfil novas habilidades e competências exigidas pelo mercado de trabalho (SANTANA; ARAÚJO, 2011).

Entretanto, na pesquisa realizada por Miranda, Nova e Cornacchione Júnior (2013), e que teve como objetivo investigar a relação exis-

tente entre desempenho discente no Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade) e qualificação docente nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, parte-se do pressuposto da necessidade das qualificações: acadêmica, que se refere à preparação do docente para a pesquisa; profissional, relacionada à ligação do professor com as práticas profissionais no mercado de trabalho; e pedagógica, que se refere à preparação para a docência. Dessa forma, chegou-se a um resultado surpreendente. Nos resultados apresentados, foi possível afirmar apenas que quanto maior o nível de qualificação acadêmica do quadro docente da instituição, maiores serão as notas dos alunos concluintes do curso no resultado Enade. Todavia, não se pode afirmar que a qualificação profissional e a qualificação pedagógica tenham melhorado o desempenho dos acadêmicos no exame. Os autores salientam que foram entrevistados os coordenadores dos cursos e, não, os próprios docentes, por isso a necessidade de um estudo mais aplicado.

É certo que um ensino de qualidade envolve múltiplas competências dos docentes integradas com a instituição onde atuam. Entretanto, fatos que ocorrem em sala de aula podem influenciar positiva ou negativamente. Por isso, a necessidade de conhecer todos os elementos que estimulem, motivem e impulsionem os alunos e, assim, facilitar a realização de um trabalho digno e reconhecido (CATAPAN et al., 2012), pois até mesmo a disposição dos acadêmicos faz parte desse processo de ensino-aprendizagem. E o estudo de Vendruscolo e Bercht (2015) descreve que os professores de Ciências Contábeis conseguem perceber os estados de ânimo dos alunos nas au-

las, assim como a alteração desses estados. Segundo os autores, os docentes demonstraram reconhecer a relevância da afetividade para o processo de ensino-aprendizagem e, na visão desses profissionais, se mantiverem os estudantes animados e satisfeitos contribuirão para o desenvolvimento intelectual deles.

A pesquisa realizada por Borges et al. (2016) ressalta a relevância do interesse interpessoal que o professor deve estabelecer com o aluno no processo de ensino e aprendizagem. O docente precisa ser interessado, amigável, respeitoso e acessível, e esses atributos necessitam ser focados na formação do docente. Para ser professor, são necessários múltiplos saberes e, nesse contexto, a necessidade de uma formação permanente. É necessário conhecer os atributos que influenciam o processo de aprendizagem, que estimulam e motivam o aprendizado.

Quase todos os professores pesquisados no estudo de Vendruscolo e Bercht (2015) reconhecem a importância de uma atmosfera amigável, com interação e comunicação para conquistar a atenção dos alunos e despertar o interesse, favorecendo o processo de ensino e aprendizagem. Isso contribui nas decisões didáticas e pedagógicas. Os docentes relacionam a motivação dos alunos com o estilo das aulas e com a didática utilizada.

2.4 Os programas de pós-graduação

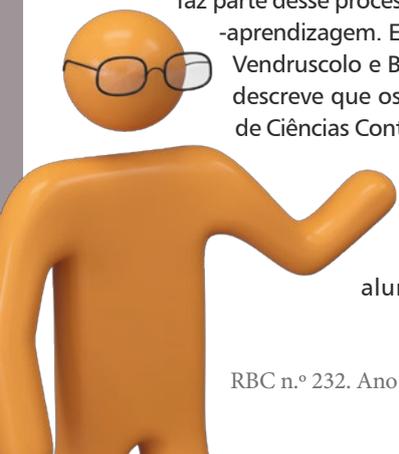
O Sistema Nacional da Pós-Graduação (SNPG) apresentou crescimento de 25% no período de 2013 a 2016, passando de 3.337 para 4.175 Programas de Pós-Graduação (PPG) no Brasil. Levando-se em consideração todos os cursos, o mestrado acadêmico e o doutorado registraram aumento de 17% e 23%, respectivamente. Ainda, segundo os dados divulgados em 20 de setembro de 2017 pela Coordenação

de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), as Ciências Contábeis contam com 25 programas de mestrado e 14 de doutorado, desses, apenas um conta com desempenho equivalente a padrões internacionais de excelência, com nota 6, ou seja, 4% dos PPGs em Ciências Contábeis. Sete programas (28%) alcançaram o nível nacional de excelência com a nota 5. Neste relatório ainda não aparece o PPG em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) (CAPES, 2017a).

A formação dos professores para o ensino superior nas diversas áreas do conhecimento é tema de constantes debates e pesquisas. Tornar-se professor em Ciências Contábeis depende basicamente da formação no bacharelado e depois da formação em cursos de especialização, mestrado e doutorado. Quanto à formação pedagógica nestes cursos de pós-graduação *stricto sensu*, pode-se dizer que não está entre os principais objetivos dos cursos, sendo raramente objeto de estudos e de análises na formação do docente (LAFFIN; GOMES, 2016).

De acordo com a Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional, a preparação para docência no ensino superior será em nível de pós-graduação, prioritariamente, em programas de mestrado e doutorado. Portanto, se é prioritário, não é obrigatório, chegando-se à conclusão que a preparação para lecionar poderá ser também por meio de programas de pós-graduação *lato sensu* (NGANGA et al., 2016). Percebe-se isso no estudo de Comunelo et al. (2012).

Mesmo antes da formação no mestrado em Ciências Contábeis, dos 115 mestres formados no ano de 2004 e que fizeram parte da população da pesquisa, 76 já ministravam aulas na graduação. Depois de formados, 104 tinham como principal atividade profissional a docência. A formação como docente e pesqui-



sador atende às propostas e objetivos dos PPGs e às necessidades do mercado, e isso pode explicar esse aumento no número de docentes.

Por outro lado, com base nos resultados alcançados na pesquisa de Nganga et al. (2016), em que, do total de disciplinas oferecidas nos PPGs *stricto sensu* em Ciências Contábeis, apenas 14 são referentes à formação docente, sendo 12 com carga horária abaixo de 60 horas e geralmente na forma optativa, pode-se deduzir que as disciplinas referentes à formação docente são mínimas e insuficientes. Então, chega-se à conclusão que o foco dos PPGs em Contabilidade está na formação de pesquisadores.

Para Laffin e Gomes (2016), ser mestre ou doutor nos PPGs em Ciências Contábeis não quer dizer que houve uma formação pedagógica, mas que se está certificado para a docência. O professor possui conhecimento técnico-científico da área contábil, entretanto o conhecimento do fazer pedagógico e do ser professor nem sempre são repassados nos PPGs. “Para isso, é preciso superar o entendimento de que a sala de aula se iguala ao modelo de racionalidade do escritório contábil e das práticas conservadoras” (LAF-FIN; GOMES, 2016, p. 24).

2.5 A formação continuada

A formação continuada ocorre pela busca contínua de aprimoramento por meio da reflexão no movimento de ação-reflexão-ação. Conforme o artigo de Kuroshima et al. (2016), utilizando como referência o Programa de Formação Continuada para Docentes da Universidade do Vale do Itajaí (SC) (Univali), é um processo em construção permanente com a troca de conhecimentos, favorecendo a reflexão sobre a prática docente.

No estudo avaliativo de uma tese sobre a formação continuada da mesma universidade acima, Luz

e Balzan (2012) citam que vários fatores estão ligados com o sucesso considerável do programa. Citam a junção das palestras com pessoas de renome nacional e as palestras com professores doutores da própria IES, as oficinas, os minicursos, os fóruns, as reuniões grupais, os relatos de experiências, as leituras reflexivas, além da abordagem de outros temas que não sejam somente relacionados com a parte didática e pedagógica.

Essa interação e troca de conhecimentos, tanto da área de atuação como da área pedagógica, contribuem para uma reflexão sobre a prática docente, mudando o modo de atuar do professor, afinal, os professores sem a formação na área didática e desconhecendo as metodologias de ensino podem se sentir desanimados e incapacitados quando não conseguem repassar o conhecimento aos alunos da forma que desejavam (KUROSHIMA et al., 2016).

Embora existam algumas exigências para o ingresso na carreira de professor universitário, como concursos públicos, processos seletivos com aulas didáticas, estágio docente e disciplinas de Didática ou Metodologia do Ensino Superior nos PPGs, isso ainda parece insuficiente. Ainda ocorre a admissão de profissionais muito capacitados na sua área de atuação profissional, mas sem o preparo pedagógico nas IES (LUZ; BALZAN, 2012).

Por isso a importância da formação continuada. Embora essa formação ainda careça de avaliações durante e após o processo e faltem pesquisas sobre as melhorias no ensino das IES depois da formação, conforme citado por Luz e Balzan (2012), fica claro que: devido aos avanços tecnológicos, científicos, educacionais, sociais e culturais, é necessária a capacitação contínua para ser um docente profissional e, não apenas, um profissional docente.

3. Metodologia

Com uma abordagem qualitativa, sem a utilização de instrumental estatístico na análise de dados e com interpretações das realidades sociais, a metodologia adotada neste estudo é descritiva, a qual, segundo Gil (2007), tem como objetivo a descrição de determinadas características da população. Neste caso, identificar o perfil dos docentes do curso de graduação em Ciências Contábeis do Estado de Mato Grosso do Sul. O universo da pesquisa são os professores do referido curso.

Quanto aos procedimentos técnicos, este estudo é bibliográfico, sendo desenvolvido com base em material já elaborado e constituído principalmente por artigos (GIL, 2007) para a fundamentação teórica. Utiliza, também, o tipo de levantamento que se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, apresentando como vantagens: conhecimento direto da realidade; economia e rapidez; e quantificação dos dados obtidos por meio de tabelas (GIL, 2007).

Na primeira etapa, foi realizado o levantamento na plataforma do e-MEC (<http://emec.mec.gov.br/>), na aba de consulta interativa, de todas as IES de Mato Grosso do Sul que ofertam o curso de graduação em Ciências Contábeis, com acesso a dados como: nome da IES, endereço, situação, carga horária do curso e nome do coordenador, entre outros.

Na consulta realizada no final de outubro de 2017, o Estado de Mato Grosso do Sul contava com 29 cursos presenciais e 21 cursos a distância (EAD) cadastrados. Dos cursos presenciais, um está em processo de descredenciamento voluntário e três ainda não formaram turmas.

As informações dos docentes foram colhidas com a observação direta extensiva, por meio de um questionário, definido por Marconi

e Lakatos (2010, p. 205) como uma técnica constituída “[...] por uma série de perguntas e que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do pesquisador”. O questionário foi estruturado em 22 perguntas claras e objetivas, visando garantir a uniformidade de entendimento das questões. Em seguida, foi realizada uma pesquisa-piloto ou pré-teste, tendo como função principal “[...] testar o instrumento de coleta de dados” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 210). Para tanto, foi aplicado a um número reduzido de professores da graduação em Ciências Contábeis.

Após aprovação no pré-teste, foram enviados e-mails aos coordenadores de cursos com o *link* para o questionário disponibilizado no *Google Docs*, sendo solicitado o encaminhamento aos docentes que ministram aulas no curso de graduação em Ciências Contábeis das IES. Em quatro IES da capital e duas do interior, foi entregue o questionário impresso para que os coordenadores repassassem aos docentes. Por fim, foram coletados os dados e elaboradas as análises dos resultados, destacando que, para as IES em que foi enviado o questionário impresso, o retorno de respostas foi maior.

4. Análise e Discussão dos Resultados

A população da pesquisa foi composta de professores, que ministram aulas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis estabelecidos em Mato Grosso do Sul, para os quais foi disponibilizado um questionário com 22 questões no período compreendido entre os dias 10 de agosto a 30 de outubro de 2017, obtendo-se 72 respostas. O questionário foi aplicado na forma impressa em seis IES (três públicas e três privadas), obtendo-se

um retorno de 41 respondentes (56,9% do total). Às outras IES foi enviado o *link* de acesso ao questionário aos coordenadores dos cursos para encaminhar aos docentes, tendo-se recebido respostas de 11 IES, que, somadas aos impressos, representou um total de 68% das IES do Estado. A maioria dos professores respondentes trabalha em instituições públicas, representando 61,1% do total ou 44 docentes, sendo que sete deles trabalham também em instituições privadas. (Tabela 1)

O perfil dos respondentes é composto de 68,1% docentes masculinos e 31,9% docentes femininos. Esses números são semelhantes aos estudos de Araújo et al. (2015) e Araújo, Miranda e Pereira (2017). Quanto à idade, 62,5% dos docentes têm entre 31 e 50 anos e apenas 13,9% têm menos de 30 ou mais de 60 anos de idade.

Para demonstrar o tempo de docência, foram utilizados os ciclos de vida apresentado por Huberman (2007) no seu trabalho sobre as fases de vida dos professores no ensino médio na Suíça e utilizados pelos pesquisadores Lima et al. (2014), Araújo et al. (2015) e Araújo, Miranda e Perei-

ra (2017) nos seus estudos sobre os ciclos dos professores universitários no Brasil. A resposta desta pesquisa foi semelhante aos dados apresentados pelos pesquisadores acima, sendo que a maioria tem de 7 a 25 anos de docência (56,9%); 13,9% dos respondentes têm até três anos de docência, sendo considerados em início de carreira; 19,4% têm de 4 a 6 anos; e 9,7% de 26 a 35 anos. Não houve nenhum professor com mais de 35 anos, diferente das pesquisas dos artigos dos autores citados em que havia cerca de 2% nessa categoria.

Quanto ao tipo de contrato, 48,6% são contratados e 44,4% são de dedicação exclusiva, sendo que 48,6% dos professores universitários têm uma carga horária de 40 horas destinada à graduação, 19,4% de 20 horas e 30,6% são horistas; 51,4% dos docentes desenvolvem outra atividade além da docência, sendo que 37,8% são contadores; 13,5% trabalham nas áreas de Auditoria, Perícia e Consultoria; e 16,2% são servidores públicos.

Com relação à graduação dos professores, 73,6% deles responderam que são graduados em Ciências Contábeis e 11,1% em

Tabela 1 – Perfil dos respondentes

Item		Total	%
Amostra Total		72	100%
Gênero	Masculino	49	68,1%
	Feminino	23	31,9%
Idade	Até 30 anos	8	11,1%
	De 31 a 40	26	36,1%
	De 41 a 50	19	26,4%
	De 51 a 60	17	23,6%
	Acima de 60	2	2,8%
Tempo de docência:	Até 3 anos	10	13,9%
	De 4 a 6 anos	14	19,4%
	De 7 a 25 anos	41	56,9%
	De 26 a 35 anos	7	9,7%
	Acima de 35 anos	0	0,0%
Instituição	Privada	28	38,9%
	Pública	37	51,4%
	Ambas	7	9,7%

Fonte: elaborado pelos autores.

Administração, conforme apresentado na Tabela 2. Do total de respondentes, 25% possuem duas ou mais graduações, 63 professores possuem curso de pós-graduação *lato sensu*, sendo que 58,7% deles são na área da Contabilidade. Dos nove professores que não possuem titulação *lato sensu*, cinco já são mestres e quatro são doutores, então, diferentemente da amostra de Lima et al. (2014) em que havia 6% dos docentes com apenas a graduação. Na amostra deste trabalho, todos possuem pós-graduação.

Embora o estudo de Lima et al. (2014) seja sobre os docentes em início de carreira, ou seja, até três anos, percebe-se nesta pesquisa uma taxa maior de professores com formação *stricto sensu*. Se no estudo do pesquisador citado representavam 58% do total da amostra, agora são 72,2%. Conforme apresentado na Tabela 2, 19 são doutores, representando 26,4%, e 33 professores são mestres (45,8% do total). Quanto à área do mestrado dos docentes que responderam ao questionário, 25% são na área da Contabilidade e 36,5% na área da Administração (14 docentes, sendo 7 em Agronegócio). No caso do doutorado, 31,6% são na área da Contabilidade e 21,1% na área da Administração.

Este aumento na taxa de professores com pós-graduação *stricto sensu* pode confirmar o estudo de Comunelo et al. (2012), que cita que os PPGs são muito importantes na formação de professores em Contabilidade, afinal, com o aumento de IES oferecendo o curso de graduação em Ciências Contábeis, há a preocupação com a qualidade do ensino na formação do profissional contábil e, conseqüentemente, a aquisição de docentes mais titulados.

Outro motivo para o aumento nesta taxa é o crescimento da oferta de PPGs *stricto sensu*, afinal, o nú-

mero de PPGs aumentou de 2.265 em 2006 para 4.175 em 2017, um crescimento de 84,3%. A maior taxa de aumento foi do mestrado profissional, que subiu 347,8% - de 157 para 703. Os programas de mestrado/doutorado, que eram 1.146, agora são 2.128, elevação de 85,7%. Os programas de mestrado subiram de 923 para 1.270 e de doutorado de 39 para 74, um aumento equivalente a 37,6% e 89,7%, respectivamente (CAPES, 2017b).

Também foi questionado se os docentes do curso de graduação em Ciências Contábeis estão participando ou participaram de atividades de pesquisas, afinal, segundo Nganga et al. (2016), o foco dos PPGs *stricto sensu* em Contabilidade está na formação de pesquisadores, porque, dos PPGs analisados, apenas 14 disciplinas são referentes à formação docente e com carga horária baixa, mostrando-se insuficiente. Dos 52 questionários analisados de mestres e doutores, 57,7% responderam que estão participando de pesquisas e

32,7% responderam que já participaram, totalizando 90,4%; apenas cinco respondentes com titulação *stricto sensu* não participam de pesquisas.

Foi questionado então aos professores se possuem cursos na área pedagógica, afinal Laffin e Gomes (2016) citam também que os cursos de pós-graduação *stricto sensu* não têm como objetivo a formação docente. Nessa questão, 33 responderam que sim, representando 45,8% do total. Destes, 36,4% realizaram o curso Metodologia do Ensino Superior; 27,3% têm licenciatura; 4% participaram de cursos de curta duração; e os outros não citaram um curso específico.

Outro item avaliado nesta pesquisa foi a realização de estudos no exterior. A resposta foi afirmativa em nove questionários, sendo que um realizou o curso de pós-graduação *lato sensu*, um o de mestrado, um realizou a pós-graduação, mestrado e doutorado e um obteve seu pós-doutorado. Os outros foram cursos de idiomas e outras áreas.

Tabela 2 – Titulação dos docentes

Item	Total	%	
Área de Graduação	Administração	8	11,1%
	Ciências Contábeis	53	73,6%
	Ciências Econômicas	3	4,2%
	Direito	2	2,8%
	Matemática	2	2,8%
	Outras	4	5,6%
Tem outra graduação	Sim	18	25,0%
	Não	54	75,0%
Pós-Graduação Lato Sensu	Auditoria e Perícia Contábil	10	15,9%
	Contabilidade Gerencial	12	19,0%
	Contabilidade Pública	3	4,8%
	Controladoria	12	19,0%
	Metodologia do Ensino Superior	5	7,9%
	Outros	21	33,3%
Área de Mestrado	Contabilidade	13	25,0%
	Administração	19	36,5%
	Economia	2	3,8%
	Educação	1	1,9%
	Outros	17	32,7%
Área de Doutorado	Contabilidade	6	31,6%
	Administração	4	21,1%
	Outros	9	47,4%

Fonte: elaborado pelos autores.

Foram inseridas no questionário perguntas sobre a participação dos docentes do curso de graduação em Ciências Contábeis em eventos relacionados com o curso, como orientação em Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) e a participação em eventos voltados à contabilidade como palestrante ou ouvinte. O resultado pode ser observado na Tabela 3.

Essas categorias podem ser consideradas como formação continuada, afinal, como apontado no estudo de Luz e Balzan (2012), as palestras com pessoas de renome nacional, as palestras com professores doutores da própria IES, as oficinas, os minicursos, os fóruns, as reuniões grupais, os relatos de experiências, as leituras reflexivas, além da abordagem de outros temas que não sejam somente relacionados com a parte didática e pedagógica, são considerados os fatores do sucesso dessa formação.

Com relação à variável palestrante, 39 professores não tiveram nenhuma participação nos últimos dois anos, representando 54,2%. Os que palestraram de 1 a 3 vezes representam 29,2%, e os docentes que palestraram acima disso, 16,7%. Verificando no currículo *lattes*, percebe-se que, em grande parte, as palestras são em eventos para os próprios alunos e professores das IES em que atuam.

Com relação à participação em eventos como ouvintes, a grande maioria participa de eventos voltados à Contabilidade, sendo que apenas cinco professores não participaram de nenhum evento nos últimos dois anos. O que chama atenção é que dois desses professores são formados na área contábil.

Há de se destacar que dos 19 doutores respondentes, 14 participaram em menos de três eventos ou palestras como ouvinte no último biênio, representando 73,7% da população da amostra. Isto pode

confirmar o estudo de Araújo et al. (2015), no qual os docentes com doutorado são mais afetados que aqueles com menor titulação por causa da quantidade de trabalho administrativo e a falta de tempo. Segundo os autores, isso é compreensível por causa do pequeno número de doutores na área para assumir atividades relacionadas ao ensino (graduação e pós-graduação), pesquisa, extensão e atividades administrativas.

No quesito "orientação em TCCs", não atuaram como orientadores 25 dos participantes, representando 34,7% da amostra geral, sendo que 13 desses docentes são formados em outras áreas, três são coordenadores de curso e quatro estão em início de carreira, com menos de 3 anos de docência. Do outro lado, aqueles que participaram na orientação em mais de sete trabalhos representam 36,1%.

Quanto à participação em bancas examinadoras, 34,7% dos respondentes não participaram em nenhuma banca nos últimos dois anos. Seis professores participaram em até três

bancas e 41 participaram em mais de quatro, sendo que 29,2% fizeram parte em mais de dez ocasiões.

Essa participação é muito importante, afinal, a interação e a troca de conhecimentos, podendo ser da área de atuação ou da área pedagógica, contribuem para uma reflexão sobre a prática docente, conforme citado por Kuroshima et al. (2106), auxiliando na mudança do modo de atuar do professor.

Quanto à questão aberta sobre as disciplinas lecionadas pelos docentes participantes da pesquisa, 25 professores (34,7%) lecionam mais de cinco disciplinas no curso. Apenas um respondente leciona uma única disciplina e dois docentes graduados em Ciências Contábeis não apresentaram resposta para esse quesito. Todos os professores graduados em Ciências Contábeis, Administração, Ciências Econômicas, Direito, Matemática lecionam temas referentes a sua área de formação. Aqueles com outros cursos superiores ministram aula de Metodologia Científica ou assunto que foi abordado em sua formação.

Tabela 3 – Participação em eventos contábeis nos últimos 2 anos

Categoria		Total	%
Orientador de TCC	Nenhum	25	34,7%
	1 a 3	7	9,7%
	4 a 6	14	19,4%
	7 a 9	8	11,1%
	Mais de 10	18	25,0%
Bancas examinadoras	Nenhuma	25	34,7%
	1 a 3	6	8,3%
	4 a 6	16	22,2%
	7 a 9	4	5,6%
	Mais de 10	21	29,2%
Palestrante	Nenhum	39	54,2%
	1 a 3	21	29,2%
	4 a 6	8	11,1%
	7 a 9	2	2,8%
	Mais de 10	2	2,8%
Ouvinte	Nenhum	5	6,9%
	1 a 3	35	48,6%
	4 a 6	17	23,6%
	7 a 9	7	9,7%
	Mais de 10	8	11,1%

Fonte: elaborado pelos autores.

5. Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo verificar o perfil dos docentes do curso de graduação em Ciências Contábeis das IES do Estado de Mato Grosso do Sul, quanto ao gênero, idade, tempo de docência, formação, titulação, participação em eventos voltados à graduação e à Contabilidade, entre outros, sendo plenamente alcançado por meio da pesquisa realizada.

Conforme demonstrado na análise dos resultados, constata-se um aumento de professores com pós-graduação em relação aos estudos anteriores que tinham como população os docentes de Ciências Contábeis, uma vez que a amostra desta pesquisa apresentou todos os respondentes com curso de pós-graduação, sendo que 72,2% têm *stricto sensu* e o restante *lato sensu*.

A participação dos docentes do curso de graduação em Ci-

ências Contábeis em eventos relacionados com o curso nos últimos dois anos está abaixo da expectativa. Mais de um terço dos docentes não participaram de orientação em TCC e em bancas examinadoras. A maioria não palestrou, e 55,5% respondentes prestigiaram menos de três eventos ou palestras contábeis como ouvinte no mesmo período.

Este trabalho contribui com as pesquisas referentes ao perfil dos docentes deste curso de graduação, além de, por meio da análise das variáveis apresentadas, servir de parâmetro às instituições de ensino superior, aos próprios professores e à sociedade, sobre a atual situação da formação docente e da participação desses professores em atividades extraclasse, como palestras e eventos.

Por fim, cabe destacar as limitações deste estudo. O tamanho da amostra pode ser considerado

pequeno, afinal, a maioria das respostas veio de oito IES, representando 70,8% das respostas, embora elas representem as cinco maiores cidades do Estado. Destaca-se, também, que a maioria dos respondentes é de instituições públicas, podendo haver alterações nos resultados apresentados se o número de respostas for proporcional ao número de IES pública e privada.

Para pesquisas futuras, sugere-se a verificação dos motivos que incentivam ou que dificultam a formação continuada e a participação em eventos voltados à Contabilidade e ao curso de graduação em Ciências Contábeis. Sugere-se, também, a aplicação do questionário a uma amostra populacional maior do que a atual, verificando a importância da titulação dos professores acadêmicos com as notas obtidas pelos discentes no Enade e Exame de Suficiência.

6. Referências

ADDE, T. V. et al. A Comissão das Partidas Dobradas de 1914 e a Contabilidade Pública Brasileira. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*. São Paulo, v. 25, (Edição "História da Contabilidade"), p. 321-333, set/dez. 2014.

ARAÚJO, T. S. et al. Problemas percebidos no exercício da docência em contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*. São Paulo, v. 26, n. 67, p. 93-105, jan./abr. 2015.

ARAÚJO, T. S.; MIRANDA, G. J.; PEREIRA, J. M. Satisfação dos professores de contabilidade no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*. São Paulo, v. 28, n. 74, p. 264-281, maio/ago. 2017.

BORGES, W. G. et al. Saberes docentes na visão de egressos do curso de ciências contábeis. *Revista ConTexto - UFRGS*. Porto Alegre, v. 16, n. 34, p. 21-34, set./dez. 2016.

BUGARIM, M. C. et al. Ações do Conselho Federal de Contabilidade no desenvolvimento da contabilidade brasileira. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, v.5, n.2, p.134-151, maio/ago. 2013.

CATAPAN, A.; COLAUTO, R. D.; SILLAS, E. P. Percepção dos discentes sobre os docentes exemplares de contabilidade em IES públicas e privadas. *Revista de Informação Contábil – UFPE*. Recife, v. 6, n. 2, p. 63-82, abr./jun. 2012.

COMUNELLO, A. L. et al. Programas de pós-graduação stricto sensu em contabilidade: sua contribuição na formação de professores e pesquisadores. *Enfoque: Reflexão Contábil*. Maringá, v. 31, n. 1, p. 7-26, jan./abr. 2012.

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR (CAPES). *Avaliação quadrienal 2017*. (2017a). Disponível em: <<http://avaliacaoquadrienal.capes.gov.br/>>. Acesso em: 22 set. 2017.

_____. *GEOCAPES - Sistema de Informações Georreferenciadas*. (2017b). Disponível em: <<https://geocapes.capes.gov.br/geocapes/>>. Acesso em: 03 nov. 2017.

CRUZ, A. P. C. et al. Quais atributos definem um bom professor? Percepção de alunos de cursos de ciências contábeis ofertados no Brasil e em Portugal. *Revista Ambiente Contábil – UFRN*. Natal, v. 9, n. 1, p. 163-184, jan./jun. 2017.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HOMERO JUNIOR, P. F. A constituição do campo científico e a baixa diversidade da pesquisa contábil brasileira. *REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. Brasília, v. 11, n. 3, p. 314-328, jul./set. 2017.

HUBERMAN, M. O ciclo de vida profissional dos professores. In: NÓVOA, A. (Org.). *Vidas de professores*. 2. ed. Porto: Porto Ed., [1995]-2007. p. 31-61.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA - INEP. *Censo da Educação Superior 2016*. Brasília, DF: Inep, 2017. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2016/censo_superior_tabelas.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2017.

KUROSHIMA, K. N. et al. Formação continuada para docentes do ensino superior da Universidade do Vale do Itajaí: o olhar de formadoras do GEPES/UNIVALI. *Revista Internacional de Educação Superior*, v. 2, n. 2, p. 21-34, maio/ago. 2016.

LAFFIN, M. Graduação em Ciências Contábeis - a ênfase nas competências: contribuições ao debate. *Arquivos Analíticos de Políticas Educativas – EEPA/AAPE*. Phoenix, v. 23, n. 78, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.14507/epaa.v23.1844>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

LAFFIN, M.; GOMES, S. M. S. Formação pedagógica do professor de contabilidade: o tema em debate. *Arquivos Analíticos de Políticas Educativas – EEPA/AAPE*. Phoenix, v. 24, n. 77, 2016. Disponível em: <<http://epaa.asu.edu/ojs/article/view/2372>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

LIMA, F. D. C. et al. O choque com a realidade: dormi contador e acordei professor... *REICE. Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación*. Madrid, v. 13, n. 1, p. 49-67, 2014.

LUZ, S. P.; BALZAN, N. C. Programa de formação continuada para docentes da educação superior: um estudo avaliativo a partir dos resultados de uma tese. *Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior*. Sorocaba, v. 17, n. 1, p. 11-41, mar. 2012. Disponível em: <<http://periodicos.uniso.br/ojs/index.php/avaliacao/article/view/741/pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

MADRUGA, S. R.; COLOSSI, N.; BIAZUS, C. A. Funções e competências gerenciais do contador. *Revista de Administração da UFSM*. Santa Maria, v. 9, n. 2, p. 182-191, abr./jun. 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos de metodologia científica*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATO GROSSO DO SUL. Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Econômico – SEMADE. *Perfil estatístico de Mato Grosso do Sul 2016*. Campo Grande: SEMADE, 2016. Disponível em: <<http://www.semade.ms.gov.br/wp-content/uploads/sites/20/2016/12/Perfil-Socioecon%C3%B4mico-de-MS-2016-2.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

MENDONÇA NETO, O. R.; Cardoso, R.; Oyadomari, J. C. A profissionalização do contador no Brasil. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. São Leopoldo, v. 9, n.4, p. 393-406, out./dez. 2012.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO (MEC). Sistema e-MEC. *Instituições de Educação Superior e cursos cadastrados*. (2017). Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 30 nov. 2017.

MIRANDA, G. J.; NOVA, S. P. C. C.; CORNACCHIONE JÚNIOR, E. B. Os Saberes dos Professores-Referência no Ensino de Contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*. São Paulo, v. 23, n. 59, p. 142-153, maio/ago. 2012.

MIRANDA, G. J.; NOVA, S. P. C. C.; CORNACCHIONE JÚNIOR, E. B. Ao Mestre com Carinho: relações entre as qualificações docentes e o desempenho discente em Contabilidade. *RBGN – Revista Brasileira de Gestão de Negócios*. São Paulo, v. 15, n.48, p. 462-481, 2013.

NGANGA, C. S. N. et al. Mestres e doutores em contabilidade no Brasil: uma análise dos componentes pedagógicos de sua formação inicial. *REICE. Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación*. Madrid, v. 14, n.1, p. 83-99, 2016.

SANTANA, A. L. A.; ARAÚJO, A. M. P. Aspectos do perfil do professor de Ciências Contábeis e seu reflexo no Exame Nacional de Desempenho dos estudantes (ENADE) – um estudo nas universidades federais do Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v. 22, n. 4, p.73-112, out./dez. 2011.

VENDRUSCOLO, M. I.; BERCHT, M. Prática pedagógica de docentes de ciências contábeis da região sul e sudeste do Brasil: um estudo da percepção da afetividade. *Revista ConTexto – UFRGS*. Porto Alegre, v. 15, n. 29, p. 113-128, jan./abr. 2015.



Evidenciação contábil nas entidades desportivas: um estudo da aplicação da ITG 2.003/2013 nos clubes de futebol do Rio de Janeiro no ano de 2015

Este estudo busca analisar se os quatro grandes clubes de futebol do Estado do Rio de Janeiro aplicaram corretamente as orientações da Interpretação Técnica Geral 2003 (ITG 2003), norma emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2013 para estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades desportivas profissionais. A pesquisa envolveu análise documental de uma amostra composta pelos demonstrativos contábeis referentes a 2015 destes clubes. Foi desenvolvido e aplicado na amostra um roteiro de verificação com os principais pontos da ITG 2003 a serem observados nas demonstrações contábeis. Também foi desenvolvido um índice de conformidade após atribuição das respostas do roteiro, que teve como objetivo permitir a ordenação dos clubes por nível de correta evidenciação. A pesquisa revelou que os clubes não publicaram as demonstrações contábeis atendendo a todos os critérios de estruturação estabelecidos pela ITG 2003, e também que a apresentação das demonstrações contábeis carece de melhorias para atender às orientações da norma.

Geovani Gabizo de Oliveira

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Fluminense (UFF), em 2017. Experiência profissional de 3 (três) anos na área de Contabilidade, sendo os últimos 2 anos em área Fiscal, desenvolvendo atividades como apuração de impostos indiretos, emissão de notas fiscais e preenchimento de obrigações acessórias. Experiência internacional, em 2017, por meio da plataforma Aiesec, que possibilita o desenvolvimento pessoal e profissional de jovens estudantes por meio de programas de trabalho em equipe, liderança e intercâmbio.
E-mail: ggabizo@hotmail.com

Guilherme Paulo Andrade

Graduado em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), em 2011. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Fluminense (UFF), em 2017. Experiência profissional de 6 (seis) anos na área de finanças corporativas e gerência de equipes, e de 4 (quatro) anos na área contábil, desenvolvendo atividades com foco na estruturação de demonstrativos contábeis.
E-mail: guilherme_paulo_andrade@yahoo.com.br

Distribuído em 16/3/2018. Pedido de revisão em 10/5/2018 e 19/6/18. Resubmetido pelo autor em 3/6/2018 e 4/7/2018. Aprovado em 11/7/2018, na quinta rodada, por três membros do Conselho Editorial. Publicado na edição julho-agosto de 2018. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

O futebol profissional é um grande negócio que movimenta consideráveis recursos financeiros. Segundo Melo Filho (2002 *apud* CARONE, 2010, p.27), a mercantilização do esporte criou, nos últimos anos, um envolvimento de grandes fluxos de capitais na atividade esportiva. O volume de valores movimentados pelo futebol, anualmente, é de US\$250 milhões em todo o mundo (CARNEIRO, 2014, p.28). A movimentação de alto volume de recursos financeiros aliada ao interesse da iniciativa privada levou a uma necessidade de prestação de contas de forma transparente pelos responsáveis pelas entidades desportivas.

O aumento das exigências legais tem obrigado as entidades desportivas no Brasil a caminharem no sentido do aperfeiçoamento da sua gestão. A Lei n.º 10.672/2003 representou um marco nessa caminhada, pois as equiparou às sociedades empresárias (BRASIL, 2003, Art. 13) e exigiu delas a elaboração e publicação de suas demonstrações financeiras devidamente auditadas (BRASIL, 2003, Art. 46-A, I) a partir de padrões e critérios definidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Dentro de suas atribuições, o CFC aprovou em 2013 a Interpretação Técnica Geral 2003 (ITG 2003), revogando orientações anteriores e estabelecendo procedimentos específicos de registros contábeis, de forma a orientar a estruturação das demonstrações contábeis das entidades de desportos.

Dado o contexto de atualização das orientações contábeis, esta pesquisa pretende analisar, quanto à evidenciação, a aplicação da ITG 2003 nos demonstrativos contábeis de entidades desportivas relevantes no Estado do Rio de Janeiro: os quatro grandes clubes de futebol do estado. Portanto, o problema de pesquisa é: **As demonstrações contábeis referentes ao ano de 2015 foram apresentadas em conformidade com as orientações contidas na ITG 2003?** Com o objetivo de responder a este questionamento, foi elaborado e aplicado um roteiro baseado na ITG 2003 para análise de tais demonstrações contábeis.

O artigo está estruturado em cinco sessões. A segunda sessão apresenta uma revisão da legislação, apresentação das normas e de trabalhos anteriores sobre o tema. A terceira sessão apresenta a metodologia aplicada neste trabalho. A quarta sessão traz os resultados e a discussão. A

última sessão, por sua vez, apresenta as conclusões do trabalho e as sugestões para futuras pesquisas.

2. Revisão da Literatura

Esta seção está dividida em três subseções. A primeira subseção descreve a evolução da legislação para entidades desportivas no Brasil, com enfoque no ponto de vista contábil. Já a segunda subseção trata das normas contábeis estabelecidas para as entidades desportivas pelo CFC, em especial a ITG 2003, foco deste trabalho. A terceira subseção, por sua vez, apresenta estudos anteriores no segmento.

2.1 A evolução da legislação desportiva no Brasil

De acordo com a Constituição Federal do Brasil, nenhum indivíduo é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei (BRASIL, 1988, Art. 5º, II). No que se refere aos indivíduos, esta cláusula pétrea é uma garantia de liberdade individual para a prática de quaisquer atos, desde que não estejam proibidos por lei. Já sob a ótica do ambiente coletivo comum, fica subentendido que é função do legislador estruturar o ordenamento jurídico, caso haja ne-

“O aumento das exigências legais tem obrigado as entidades desportivas no Brasil a caminharem no sentido do aperfeiçoamento da sua gestão. A Lei n.º 10.672/2003 representou um marco nessa caminhada.”

cessidade, em qualquer ambiente. Dessa forma, o ambiente esportivo também sofreu os efeitos do legislador, por meio da criação de um ambiente legal. Parte importante da evolução da estrutura legal das entidades desportivas está representada pelo quadro abaixo: Quadro 1

O início do ordenamento jurídico-desportivo no Brasil aconteceu em 1941, por meio do Decreto-Lei n.º 3.199, que estabeleceu a criação do Conselho Nacional de Desportos (CND). No ano de 1945, por meio do Decreto-Lei n.º 7.674, o CND foi incumbido da uniformização dos modelos contábeis das entidades desportivas (BRASIL, 1945, Art. 3º). O decreto em questão também estabeleceu a criação de órgãos fiscais dentro das entidades com o objetivo de acompanhar a gestão da organização, examinando livros, documentos e balancetes e apresentando à Assembleia Geral parecer anual (BRASIL, 1945, Art. 1º).

Em 1964, o Decreto-Lei n.º 53.820 tratou do reconhecimento legal da profissão atleta de futebol. Alguns anos depois, em 1976, a Lei n.º 6.354 definiu o conceito de passe como a importância devida de um empregador a outro pela cessão de um atleta. No ano seguinte, 1977, o Decreto n.º 80.228 estabeleceu que a

contabilidade das organizações deveria ser feita de forma independente e autônoma ao setor profissional.

Houve um longo período sem alterações legais de destaque até o ano de 1993, quando foi publicada a Lei n.º 8.672, que tratou da liberação das organizações de prática desportiva para a obtenção de lucro, fornecendo assim maior incentivo ao investimento privado e fomentando o caminho para a profissionalização esportiva no País.

Em 1998, foi sancionada a Lei n.º 9.615. Conhecida como Lei Pelé, extinguiu aquela que era até então a principal fonte de receita dos clubes: o passe. Os clubes tiveram o período de 5 (cinco) anos para adequar-se ao fim do direito de passe. Contudo, sob a ótica da Contabilidade, a lei não previu o tratamento contábil dado a esse problema – uma vez que o valor do passe era classificado, em geral, como ativo realizável a longo prazo nos balanços – o que fez com que as entidades tratassem a questão das mais variadas formas.

Em 2003, a Lei n.º 10.672 alterou dispositivos da Lei Pelé. Esta lei representou um marco na profissionalização das agremiações desportivas, pois formaliza a equiparação às sociedades empresárias para efeitos tributários, fiscais, previdenciários,

financeiros, contábeis e administrativos e exige delas a elaboração e publicação de suas demonstrações financeiras devidamente auditadas – por redação alterada da Lei n.º 9.615/98 (BRASIL, Art. 46-A, I).

A Lei n.º 12.395, de 2011, alterou disposições da Lei Pelé em diversos pontos. A alteração dada à redação do Art. 46-A da Lei Pelé estabeleceu legalmente o CFC como órgão definidor de padrões e critérios aplicados em suas demonstrações financeiras e estipulou a obrigatoriedade das entidades desportivas de:

Elaborar demonstrações financeiras separadamente por atividade econômica, de modo distinto das atividades recreativas e sociais, nos termos da lei e de acordo com os padrões e critérios estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, e, após terem sido submetidas a auditoria independente, providenciar sua publicação, até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente, por período não inferior a 3 (três) meses, em sítio eletrônico próprio e da respectiva entidade de administração ou liga desportiva (BRASIL, 2011, Art. 46-A).

Em 2015, foi aprovada a Lei n.º 13.155, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal do Esporte (LRFE). Ela

Quadro 1 – Arcabouço legal das Entidades Desportivas

Ano	Norma Legal	Alterações e pontos importantes
1941	Decreto-Lei n.º 3.199	Cria o Conselho Nacional de Desportos (CND). Institui as Confederações e Federações. Proíbe o lucro nas entidades desportivas.
1945	Decreto-Lei n.º 7.674	Obriga a instituição de órgãos fiscalizadores dentro das entidades desportivas. Delega ao CND a responsabilidade de uniformizar os modelos de contabilidade das entidades desportivas.
1964	Decreto-Lei n.º 53.820	Reconhece a profissão de atleta de futebol.
1976	Lei n.º 6.354	Cria o conceito de passe. Define o CND como órgão centralizador dos contratos de trabalho.
1977	Decreto 80.228	Torna a contabilidade das entidades desportivas independente do setor profissional.
1993	Lei n.º 8.672 (Lei n.º Zico)	Autoriza o lucro nas entidades desportivas.
1998	Lei n.º 9.615 (Lei Pelé)	Institui normas gerais sobre o desporto. Extingue o passe.
2003	Lei n.º 10.672	Equipara as entidades desportivas a sociedades empresárias, para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.
2011	Lei n.º 12.395	Estabelece o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) como definidor dos padrões e critérios a serem aplicados nas demonstrações contábeis das entidades desportivas. Obriga a disponibilização das demonstrações financeiras de forma pública.
2015	Lei n.º 13.155 (Lei de Responsabilidade Fiscal no Esporte)	Aplica incentivos tributários para os clubes de futebol que aplicarem boas práticas administrativas. Define punições para atos de gestão temerária nos clubes de futebol.

Fonte: elaboração própria.

“A alteração dada à Lei Pelé pela Lei n.º 12.395, de 2011, estabeleceu o CFC como órgão responsável por definir padrões e critérios a serem aplicados nas demonstrações das entidades desportivas.”

estabeleceu práticas de responsabilidade financeira e gestão transparente para entidades profissionais de futebol. A LRFE dispôs sobre a gestão temerária, fazendo referência a diversos atos que caracterizam gestão irregular praticada por dirigentes (BRASIL, 2015, Art. 25). Há de se destacar nesta lei a ampliação dos efeitos, no que tange às obrigações das entidades desportivas profissionais, aos bens particulares de seus dirigentes, independente da forma jurídica adotada, ficando a cargo do juiz e do Ministério Público a opção pela extensão da responsabilização, conforme previsto no Código Civil (BRASIL, 2015, Art. 24).

2.2 A evolução das normas contábeis para entidades desportivas no Brasil

A alteração dada à Lei Pelé pela Lei n.º 12.395, de 2011, estabeleceu o CFC como órgão responsável por definir padrões e critérios a serem aplicados nas demonstrações das entidades desportivas. Antes mesmo da promulgação desta lei, o CFC já havia emitido a Resolução n.º 1.005, em 2004, colocando em vigor a NBC T 10.13, que tratava dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais. Este foi o primeiro esforço do órgão no sentido de padronização dos tratamentos contábeis do setor. Sobre a discussão dessa norma técnica e sua aplicação nas entidades desportivas, podem ser encontrados diversos trabalhos acadêmicos (ISHIKURA 2005; CARONE, 2009). Em 2013, o CFC emitiu a Resolução n.º 1429, que revogou a NBC T 10.13 e aprovou a ITG 2003, estabelecendo novos procedimentos de registros contábeis e estruturação das demonstrações, sendo até o momento a mais recente resolução destinada a orientar as entidades desportivas. Segundo a ITG 2003, as demonstrações contábeis com elaboração obrigatória pelas organiza-

ções desportivas são: 1) O *Balanco Patrimonial (BP)*, que tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da entidade em determinada data. (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.2); 2) A *Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)*, que apresenta com detalhes as receitas, despesas, ganhos e perdas, de forma a definir de forma clara se houve lucro ou prejuízo no período (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.4); 3) a *Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)*, que é elaborada a partir do resultado apresentado na DRE com outros resultados não derivados por transações de capital entre empresa e sócios (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.4); 4) A *Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)*, que apresenta as alterações que ocorreram no patrimônio líquido em determinado período temporal (SILVA, 2012, p.34); 5) A *Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC)*, que tem por finalidade evidenciar as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo (SILVA, 2012, p.21); 6) As *notas explicativas*, que envolvem explicações, quadros analíticos e outras demonstrações complementares e necessárias para o pleno entendimento da situação e evolução patrimonial da empresa (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.6).



No que se refere aos principais pontos da ITG 2003, eles estão listados no Quadro 2.

A primeira orientação apresentada pela ITG 2003 é sobre a necessidade de separação dos registros contábeis da atividade desportiva profissional das demais atividades da organização, como o quadro social do clube, por exemplo (CFC, 2013, item 3).

A ITG 2003 definiu a composição do ativo intangível das entidades esportivas com os valores gastos diretamente relacionados com a formação, aquisição e renovação de contratos com atletas, inclusive luvas, valores das cláusulas compensatórias, comissões e direitos de imagem, desde que sejam esperados benefícios econômicos atribuíveis a este ativo e que os custos correspon-

des possam ser mensurados com confiabilidade (CFC, 2013, item 4).

Os registros de gastos com a formação de atletas devem estar suportados por controles em bases mensais e regime por competência, e segmentados por tipo e categoria. Esses valores devem ser reclassificados para atletas formados no ato da assinatura do contrato profissional (CFC, 2013, item 15).

No que se refere aos atletas profissionais e com contrato em vigor, a ITG 2003 prevê que esses valores devem ser amortizados do ativo intangível, de forma proporcional ao prazo contratual (CFC, 2013, item 7). Na ocasião do encerramento do exercício, é obrigação das organizações desportivas avaliar a possibilidade de recuperação financeira do valor líquido contábil os direitos contratu-

ais de cada atleta. Caso seja observado que tal recuperação não se realizará, total ou parcialmente, deve ser reconhecida a perda do resultado pelo valor não recuperável, desde que seja justificada por documentação relevante (CFC, 2013, item 8).

O tratamento das receitas obtidas por cessão temporária de atletas deve ser feito no resultado pela entidade responsável pelo desembolso, e em receita pela entidade cedente, quando aplicável, em função da fluência do prazo do contrato de cessão temporária, aplicando-se o regime de competência. Já as receitas obtidas pela entidade pela cessão definitiva de direitos profissionais sobre atletas devem ser registradas em conta específica, como receita do período. Os custos referentes a esses atletas e que ainda não foram

Quadro 2 – Principais pontos da ITG 2003

Situação	Classificação
Aquisição de direitos contratuais sobre atletas.	Classificados como ativo intangível, em contas específicas, pelo valor efetivamente incorrido.
Valores pagos a atletas por contratação ou renovação de contrato.	Classificados como ativo intangível, em contas específicas, pelo valor efetivamente incorrido.
Cessão temporária de direitos profissionais de atletas.	Registrados como receita pela entidade cedente e como despesa pela entidade receptora, seguindo o regime de competência e de acordo com a fluência do prazo do contrato.
Cessão definitiva de direitos profissionais de atletas.	Registrados como receita pela entidade cedente, com custos ainda não amortizados registrados como despesas operacionais.
Antecipação contratual a atletas.	Registrados como ativo, em conformidade com o contrato, e apropriados no resultado pelo regime de competência.
Multas contratuais recebidas pela liberação de atletas.	Registradas como receita operacional do exercício, em conta específica.
Receitas obtidas por atleta.	Detalhado em notas explicativas.
Gastos com liberação de atletas.	Detalhado em notas explicativas.
Percentual de participação do clube nas receitas e gastos com liberação de atletas.	Detalhado em notas explicativas.
Avaliação do valor dos ativos intangíveis.	O teste de recuperabilidade deve ser aplicado sobre os direitos contratuais dos atletas pelo menos uma vez até o fim do exercício.
Amortização de direitos contratuais.	Amortizados de acordo com o prazo do contrato.
Atletas em formação.	Registrados como ativo ou despesa.
Gastos com formação de atletas.	Suportados pelos controles de composição por tipo e categoria, e pelo relatório mensal de apropriação de gastos para o resultado e para o intangível. Informações em notas explicativas, registradas no ativo intangível, e montante amortizado constante no resultado.
Composição de direitos sobre atletas.	Detalhada nas notas explicativas. Registrada no ativo intangível e com a segregação do valor correspondente a gasto e amortização.
Plantel de atletas vinculados à entidade na data base das demonstrações.	Detalhado em notas explicativas com o percentual de direito econômico.
Seguros contratados para ativos da entidade desportiva.	Detalhado em notas explicativas.
Arrecadação de bilheteria.	Reconhecida como receita, em conta específica.
Antecipação de arrecadação de bilheteria.	Registrada como passivo circulante ou não circulante, em conta específica.
Obrigações com entidades estrangeiras.	Detalhado em notas explicativas.
Direitos e obrigações não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional.	Detalhado em notas explicativas.
Contingências ativas e passivas de natureza tributária, trabalhista, cível.	Detalhado em notas explicativas.

Fonte: elaboração própria.

amortizados, quando da cessão definitiva, devem ser registrados, em conta específica, no resultado do período (CFC, 2013, itens 13-14).

Quanto às notas explicativas, a ITG 2003 é específica quanto da obrigatoriedade de apresentação de dados importantes, a saber: informações sobre gastos com formação de atletas, composição de direitos sobre os atletas, receitas obtidas por atleta e seus respectivos gastos com a liberação, valores de direitos e obrigações com entidades estrangeiras, direitos e obrigações não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva e seguros contratados para quaisquer ativos da entidade, inclusive atletas (CFC, 2013, item 19).

A partir das informações contidas na ITG 2003 e exemplificadas acima, há muito o que se analisar a respeito do tratamento contábil que tem sido aplicado pelas entidades desportivas.

2.3 Estudos Anteriores

Temos diversos trabalhos científicos realizados que abordam a contabilidade das entidades desportivas, especialmente clubes de futebol. Ishikura (2005) analisou inúmeros aspectos contábeis relevantes nesse segmento. Silva e Carvalho (2009), por sua vez, apresentaram estudo que evidenciou correlação entre níveis de evidenciação e desempenho dos clubes de futebol, tanto no campo financeiro quanto no campo desportivo.

Alguns estudos tiveram como foco a aplicação da norma técnica anterior, a NBC T 10.13. Carone (2010) fez uma pesquisa exploratória sobre a apresentação das demonstrações contábeis de onze entidades desportivas a partir da referida norma, evidenciando como estão sendo tratados os dados. Outros trabalhos focaram mais na relação entre evidenciação e outras variáveis, como receita, lucratividade, proporção do ativo, alavancagem financeira, entre outros (SILVA, TEIXEIRA E NIYAMA, 2009; HOLANDA et al., 2012).

O estudo de Galvão e Miranda (2016) analisou especificamente e apenas a evidenciação dos ativos atletas – profissionais e em formação – após a ITG 2003 entrar em vigor, a partir das demonstrações contábeis referentes ao ano de 2013 de uma amostra de vinte clubes nacionais. O estudo concluiu que apenas três clubes da amostra cumpriram todos os itens referente à evidenciação dos atletas profissionais que constam na ITG 2003, e nenhum clube da amostra cumpriu todos os tópicos, no tocante aos atletas em formação.

Passado o tempo, já houve prazo hábil para uma melhor adaptação à norma por parte das entidades desportivas. Sendo assim, o presente trabalho visa analisar a aplicação da ITG 2003 de forma mais detalhada e observando todos os aspectos da norma e não só a evidenciação dos ativos atletas. Para isso este trabalho vai analisar as demonstrações contábeis do ano de 2015 de uma nova amostra, sob a ótica da evidenciação, a partir das orientações da referida norma.

3. Metodologia

Esta seção está dividida em duas subseções. A primeira subseção trata das hipóteses testadas na pesquisa. A segunda subseção, por sua vez, apresenta a metodologia de pesquisa, bem como suas delimitações e problemas metodológicos.

3.1 Hipóteses de Pesquisa

Para transformar os dados em informações, para compará-los com outros resultados, ou ainda julgar sua adequação a alguma teoria ou norma, o pesquisador precisa analisar e entender um conjunto de dados relevantes ao seu particular objeto de estudos (BUSSAB e MORETTIN; 2012, p.1). Aplicando ao ambiente contábil: as demonstrações contábeis elaboradas objetivam fornecer

informações que satisfaçam às necessidades comuns dos seus usuários (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 00, 2011). Para isso, é necessário que a entidade possua uma base definida para apresentação das demonstrações que assegure a comparabilidade tanto com as demonstrações de períodos anteriores quanto com as demonstrações de outras entidades (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 26, 2011). No caso dos clubes de futebol, a ITG 2003 estabelece critérios e procedimentos específicos para definição de uma base para a apresentação das demonstrações contábeis. Com isso, surgem duas hipóteses que este trabalho irá testar:

H0: Os grandes clubes de futebol do Rio de Janeiro não publicaram as suas demonstrações contábeis atendendo todos os critérios de estruturação e apresentação estabelecidos pela ITG 2003.

H1: A apresentação das demonstrações contábeis dos grandes clubes de futebol do Rio de Janeiro carece de melhorias para atender às orientações da ITG 2003.

A metodologia empregada para a realização do estudo, bem como para o teste das hipóteses, será apresentada no próximo tópico.

3.2 Delimitação da Pesquisa e Problemas Metodológicos

No que se refere à abordagem do problema, esta pesquisa é classificada como qualitativa. A pesquisa qualitativa tem característica descritiva, podendo ser subjetiva, e é aplicada a partir da coleta e análise de dados de forma indutiva (KAUARK, MANHÃES E MEDEIROS, 2010, p.26-27). Por sua vez, do ponto de vista dos objetivos, esta pesquisa tem uma abordagem exploratória. A pesquisa exploratória visa proporcionar informações sobre o assunto investigado, orientando a formulação de hipóteses e indução (PRODANOV e FREITAS, 2013, p.51-52). Já sob a ótica dos procedimentos

técnicos, esta pesquisa pode ser classificada como documental, pois tem seu fundamento em materiais que não receberam tratamento analítico relevante ou elaborado de acordo com os objetivos da pesquisa (PRO-DANOV e FREITAS, 2013, p.55).

A respeito do universo da pesquisa, foram analisadas as demonstrações contábeis para o ano de 2015 de quatro clubes de futebol grandes no Estado do Rio de Janeiro: **Botafogo de Futebol e Regatas, Clube de Regatas do Flamengo, Fluminense Football Club e Club de Regatas Vasco da Gama**. Foi utilizado o ano base de 2015 por ser a publicação mais recente tornada pública na data de confecção deste estudo. O critério de escolha destas entidades desportivas foi por conta da re-

presentatividade dos clubes no cenário nacional e da disponibilidade de informações disponíveis nos endereços eletrônicos dos clubes, nos Diários Oficiais das Unidades Federativas ou nos sítios das Federações Estaduais de futebol.

No que se refere aos procedimentos aplicados: inicialmente foi feita a captação dos demonstrativos contábeis. Conforme dispositivo legal, as entidades devem publicá-las até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente, em sítio eletrônico próprio e também pelo sítio da entidade de administração desportiva (BRASIL, 2011, Art.46-A). Conforme o item 16 da ITG 2003, devem ser apresentados o Balanço Patrimonial, as Demonstrações do Resultado do Exercício e Abrangen-

te, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração dos Fluxos de Caixa, e as Notas Explicativas, quando aplicável.

O segundo passo foi estabelecer um roteiro com os pontos da ITG 2003 a serem observados nos demonstrativos contábeis. Este roteiro está apresentado no Quadro 3 e compreendeu 22 (vinte e dois) itens fundamentados nas orientações da ITG 2003.

Para cada item do roteiro foi atribuída uma classificação a partir da análise dos demonstrativos de cada clube: caso o item tenha recebido a classificação "SIM", o clube atendeu satisfatoriamente àquele item; caso a classificação seja "NÃO", o clube não atendeu ou atendeu de forma insatisfatória àquele item. A classi-

Quadro 3 – Roteiro

1.	Os clubes apresentaram todas as demonstrações – Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Demonstração do Resultado Abrangente, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas explicativas – conforme orientação da ITG 2003.
2.	O desporto profissional foi separado das demais atividades da entidade, inclusive com segregação de receitas, custos e despesas na Demonstração de Resultados.
3.	Os valores gastos atletas em formação foram registrados como ativo intangível ou despesa.
4.	Os valores pagos a terceiros pela aquisição de direitos contratuais sobre atletas foram classificados como ativo intangível, em contas específicas, pelo valor efetivamente incorrido.
5.	Os valores pagos aos atletas pela sua contratação foram classificados como ativo intangível, em contas específicas, pelo valor efetivamente incorrido.
6.	Os valores pagos aos atletas pela renovação de contrato foram classificados como ativo intangível, em contas específicas, pelo valor efetivamente incorrido.
7.	Os direitos contratuais sobre os atletas registrados no ativo intangível foram amortizados de acordo com o prazo do contrato.
8.	O teste de recuperabilidade de ativos foi aplicado sobre os direitos contratuais dos atletas pelo menos uma vez até o fim do exercício.
9.	As multas contratuais referentes à liberação de atletas foram registradas como receita operacional do exercício, em conta específica.
10.	As multas impostas aos atletas e recebidas pelas entidades foram registradas como receita operacional do exercício, em conta específica.
11.	As receitas de bilheteria, direitos de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade, luva e outras receitas assemelhadas foram registradas em contas específicas.
12.	A arrecadação antecipada foi registrada como passivo circulante ou não circulante, em conta específica.
13.	Os valores pagos como antecipação contratual a atletas foram registrados como ativo, em conformidade com o contrato, e apropriados no resultado pelo regime de competência.
14.	Atletas utilizados mediante cessão temporária de direitos profissionais foram registrados como receita pela entidade cedente e como despesa pela entidade receptora, seguindo o regime de competência e de acordo com a fluência do prazo do contrato.
15.	As receitas obtidas pela cessão definitiva de direitos profissionais de atletas foram registradas como receita operacional, com seus respectivos custos ainda não amortizados como despesas operacionais.
16.	Os registros de gastos com formação de atletas foram suportados pelos controles por tipo, categoria e competência e pelo relatório mensal de apropriação de gastos para o resultado e para o intangível.
17.	As notas explicativas apresentaram as informações de gastos com formação de atletas, registrados no ativo intangível e montante amortizado constante no resultado do exercício.
18.	As notas explicativas apresentaram as informações de composição de direitos sobre atletas registrados no ativo intangível e com a segregação do valor correspondente a gasto e amortização.
19.	As notas explicativas apresentaram as informações de receitas obtidas por atleta, seus correspondentes gastos com a liberação e os percentuais de participação do clube na negociação.
20.	As notas explicativas informaram o total de atletas vinculados à entidade na data base das demonstrações contábeis, inclusive com o percentual de direito econômico.
21.	As notas explicativas apresentaram as informações de direitos e obrigações com entidades estrangeiras.
22.	As notas explicativas apresentaram as informações de direitos e obrigações contratuais não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional.
23.	As notas explicativas apresentaram as contingências ativas e passivas de natureza tributária, trabalhista, cível e assemelhada.
24.	As notas explicativas apresentaram as informações de seguros contratados para atletas profissionais e demais ativos do clube.

Fonte: elaboração própria

ficação “INDEFINIDO” foi utilizada para os casos em que as informações apresentadas nos demonstrativos contábeis não foram suficientes para permitir inferências assertivas sobre o item analisado.

A tabulação dos dados foi feita no Excel 2010 e os resultados apresentados na próxima seção. Dentro das limitações da pesquisa, há de se destacar que a amostra é não probabilística, o que não permite inferências generalizadas a partir dos resultados encontrados; ela tampouco permite inferir conclusões referentes a reconhecimento e mensuração das informações contábeis. O estudo apenas pretende **analisar como os clubes selecionados para a amostra estão evidenciando as informações contábeis nas suas demonstrações.**

4. Análise dos Resultados

Esta seção apresenta o resultado da análise de dados feita a partir da amostra que foi selecionada. O Quadro 4 apresenta as classificações dadas a cada item do roteiro a partir da observação das demonstrações contábeis dos clubes da amostra, bem como a pontuação total atingida por cada clube a partir das classificações atribuídas. A Figura 1, apresenta o índice de conformidade de cada clube, calculado a partir do Quadro 4, e que representa o total percentual de respostas “SIM” em proporção ao total de itens analisados.

O item 1 (um) do roteiro diz respeito à apresentação de todos os demonstrativos contábeis de acordo com a ITG 2003. O Fluminense e o Botafogo apresentaram todas as demonstrações contábeis conforme a norma. O Flamengo e o Vasco, por sua vez, não apresentaram a Demonstração de Resultado Abrangente. O Vasco também não apresentou as notas explicativas de forma completa, uma vez que só há notas expli-

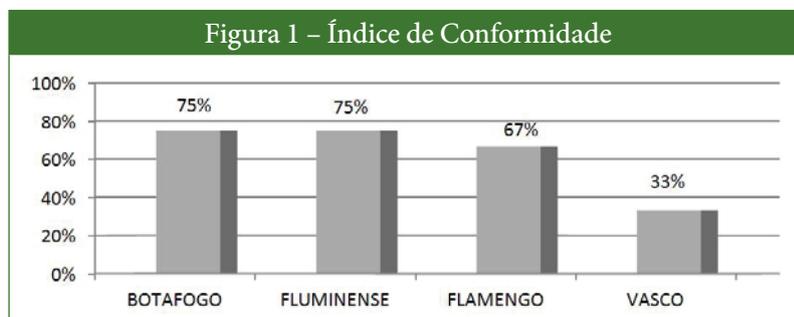
cativas para o Balanço Patrimonial, e nenhuma para a Demonstração de Resultado do Exercício.

O item 2 (dois) trata da obrigatoriedade de segregação do desporto profissional ante as demais atividades dos clubes de futebol, inclusive utilizando contas específicas no Balanço de Pagamentos e Demonstração de Resultado. O Vasco atendeu a esta solicitação, separando os valores oriundos do futebol profissional

– receitas e despesas – dos valores do clube social e esportes amadores. O Fluminense fez a separação parcialmente, somente para os custos, deixando as receitas e despesas sem a segregação. Botafogo e Flamengo não apresentaram esta segregação em seus demonstrativos.

O item 3 (três) trata dos valores dos atletas em formação, que devem ser registrados como ativo intangível ou despesa. Todos os

Figura 1 – Índice de Conformidade



CLUBE	BOTAFOGO	FLUMINENSE	FLAMENGO	VASCO
ITENS EM CONFORMIDADE = "SIM"	18	18	16	8
ÍNDICE DE CONFORMIDADE	75%	75%	67%	33%

Fonte: elaboração própria.

Quadro 4 – Classificações Dadas a Partir do Roteiro

ITEM	BOTAFOGO	FLAMENGO	FLUMINENSE	VASCO
1.	Sim	Não	Sim	Não
2.	Não	Não	Sim	Sim
3.	Sim	Sim	Sim	Sim
4.	Sim	Sim	Sim	Não
5.	Indefinido	Indefinido	Sim	Não
6.	Não	Não	Não	Não
7.	Sim	Sim	Sim	Indefinido
8.	Sim	Sim	Sim	Indefinido
9.	Sim	Sim	Sim	Sim
10.	Indefinido	Indefinido	Indefinido	Indefinido
11.	Sim	Sim	Sim	Sim
12.	Sim	Sim	Indefinido	Indefinido
13.	Indefinido	Indefinido	Indefinido	Não
14.	Sim	Indefinido	Sim	Indefinido
15.	Sim	Sim	Sim	Indefinido
16.	Indefinido	Sim	Sim	Não
17.	Sim	Sim	Sim	Sim
18.	Sim	Sim	Sim	Não
19.	Sim	Não	Não	Não
20.	Sim	Sim	Sim	Não
21.	Sim	Sim	Não	Sim
22.	Sim	Sim	Sim	Sim
23.	Sim	Sim	Sim	Sim
24.	Sim	Sim	Sim	Não

Fonte: elaboração própria

clubes da amostra cumpriram esta solicitação.

O item 4 (quatro) refere-se aos valores pagos a terceiros pela aquisição de direitos contratuais sobre atletas. Estes devem ser classificados como ativo intangível pelo valor efetivamente incorrido. Esta orientação foi cumprida por Botafogo, Flamengo e Fluminense, o que pode ser confirmado com o detalhamento dos valores de adições e amortizações no ano em notas explicativas. O balanço do Vasco apresentou na conta específica “Atletas profissionais contratados – custos” a somatória dos valores de atletas contratados, mas não apresentou os valores de movimentação do ano – adições e amortizações – em notas explicativas. Por este motivo, a informação não foi considerada satisfatória.

O item 5 (cinco) trata dos valores pagos aos atletas pela sua contratação. Estes valores devem ser classificados no ativo intangível em conta específica e pelo valor incorrido. O Fluminense apresentou essa informação de forma mais clara, com a conta “contrato de imagem/comissão” na movimentação do ativo intangível, que segrega os valores pagos aos atletas, seja por um ou outro motivo. Pela apresentação desta movimentação em separado, a informação foi considerada satisfatória. Flamengo e

Botafogo apresentaram a conta específica para “Direito de Imagem”, porém não sinalizaram separação dos valores pagos para efeito de comissão ou luvas em conta específica. Sendo assim, não foi possível saber se não houve valores no ano ou se os clubes não atenderam esta orientação. Já o Vasco apresentou apenas a somatória dos valores incorridos na conta “Atletas profissionais contratados – custos”, sem qualquer separação ou detalhamento em notas explicativas, não atendendo à orientação.

O item 6 (seis) refere-se aos valores pagos aos atletas pela renovação de seus contratos. Estes valores devem ser classificados no ativo intangível, também pelo valor incorrido e em contas específicas. Nenhum dos clubes segregou em conta específica os valores pagos pela renovação de contrato aos atletas de forma a atender a esta orientação.

O item 7 (sete) envolve a amortização dos direitos contratuais dos atletas registrados de acordo com o prazo do contrato. Botafogo, Flamengo e Fluminense informaram que o critério de amortização adotado foi o prazo de contrato e segregaram a variação amortizada no ano. O balanço do Vasco possui a conta “Amortização de atletas profissionais”, mas o clube não informou qual o critério adotado para a amortização. O Vasco

também não apresentou a conta específica de amortização de atletas em formação, tampouco segregou a variação anual nos valores derivada de amortização em notas explicativas.

O item 8 (oito) refere-se à necessidade de aplicar o teste de Recuperação Econômico-Financeira do Valor Líquido Contábil dos direitos contratuais de cada atleta. Botafogo, Flamengo e Fluminense aplicaram o teste de Recuperabilidade em seus direitos contratuais pelo menos uma vez no período. Não foi possível determinar se o Vasco aplicou os testes, pois nada foi informado a esse respeito em suas demonstrações contábeis.

O item 9 (nove) trata dos valores recebidos por liberação de atletas. Estes valores devem ser contabilizados em conta específica da receita operacional do exercício. Todos os clubes da amostra atenderam a essa orientação.

O item 10 (dez) trata das multas impostas aos atletas e recebidas pela entidade. Estas devem ser registradas em conta específica de receita operacional do exercício. Nenhum dos clubes apresentou conta específica ou informou em notas a existência de receitas derivadas de multas impostas a atletas, de forma que não foi possível determinar se esse item foi atendido.

“O tratamento das receitas obtidas por cessão temporária de atletas deve ser feito no resultado pela entidade responsável pelo desembolso, e em receita pela entidade cedente, quando aplicável, em função da fluência do prazo do contrato de cessão temporária, aplicando-se o regime de competência.”

O item 11 (onze) refere-se à orientação sobre as receitas de bilheteria, direitos de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade, luva e outras receitas semelhantes. Estas receitas devem ser contabilizadas em contas específicas e pelo princípio da Competência. Todos os clubes da amostra segregaram corretamente todas as receitas.

O item 12 (doze) faz referência à arrecadação antecipada de receitas, que deve ser registrada em conta específica no passivo circulante ou no passivo não circulante. Botafogo e Flamengo apresentaram contas de adiantamento de contratos no passivo circulante e não circulante, e informaram quais os tipos de adiantamento em notas explicativas. Já Fluminense e Vasco não apresentaram contas específicas para receitas antecipadas em seus passivos, de forma que não há informação suficiente para determinar se este item foi, ou não, atendido.

O item 13 (treze) trata de antecipação contratual a atletas. Ela deve ser registrada como ativo, em consonância com o contrato e apropriada no resultado pelo regime de competência. O balanço do Flamengo não apresentou conta referente a adiantamento a atletas e também não informou se houve adiantamento no ano. Os balanços de Botafogo e Fluminense, por sua vez, apresentaram uma conta de adiantamento a terceiros, porém sem detalhar informações, sendo igualmente impossível definir se envolve adiantamento a atletas. O balanço do Vasco apresentou valores de adiantamento a atletas, inclusive com obrigações criadas no passivo, porém não há registro em conta específica no ativo, que seria o correto. Em suma: o Vasco não cumpriu a orientação, enquanto Botafogo, Flamengo e Fluminense não apresentaram informações que possibilitem qualquer inferência sobre esse item.

O item 14 (quatorze) trata da contabilização da cessão temporária (empréstimo) de atletas, e sua obrigatoriedade de ser registrado como receita pela entidade cedente, e como despesa pela entidade receptora, seguindo o regime de competência e fluência do prazo de contrato. O demonstrativo que apresentou as informações de forma mais completa foi do Botafogo, em que se podem ver os valores por atleta (valores de cada negociação). O Fluminense exibiu a abertura da conta de repasse de direitos federativos, separando os valores de cessão temporária. Ambos os clubes atenderam satisfatoriamente a este item. O demonstrativo do Flamengo, por sua vez, apresentou uma conta de repasse de direitos federativos, porém sem abrir as informações entre cessão definitiva, cessão temporária e mecanismo solidariedade. Já o demonstrativo do Vasco, apesar de ter uma conta de receita com empréstimos de atletas, não apresentou detalhamento da DRE em notas explicativas para confirmarmos a origem da receita e se há despesa com atletas emprestados ao clube. Desta forma, Vasco e Flamengo foram classificados como "indefinido" no quadro de resultados, uma vez que não possuem informações suficientes para confirmar o cumprimento da norma.

O item 15 (quinze) refere-se à orientação que as receitas obtidas por cessão definitiva de direitos profissionais de atletas devem ser registradas como receita operacional. Botafogo, Flamengo e Fluminense cumpriram essa orientação. Como o Vasco não informou as receitas de forma aberta e nem apresentou notas explicativas da DRE, não houve como concluir se a contabilização foi feita conforme a ITG 2003 orienta.

O item 16 (dezesseis) faz menção às informações de gastos com formação de atletas, que devem estar suportados pelos controles por categoria e tipo, em bases mensais. Flamengo e Fluminense apresentaram

informações relevantes que indicam a utilização dos critérios definidos na norma para controle de gastos. O Botafogo não informou o critério de controle dos gastos e por este motivo foi classificado neste item como "indefinido". O Vasco, por sua vez, não apresentou informações de controles de gastos para apuração correta dos registros contábeis, conforme evidenciado pela opinião com ressalva feita pelos auditores independentes em seu relatório.

O item 17 (dezessete) trata das informações de gastos com formação de atletas. Estas devem ser informadas nos registros de ativo intangível e amortizadas no resultado do exercício. Todos os quatro clubes da amostra cumpriram este item de forma satisfatória.

O item 18 (dezoito) refere-se à apresentação da composição de direitos sobre atletas registrados no ativo intangível, inclusive com separação dos valores de gasto e amortização. Com relação a este item, as demonstrações de Botafogo, Flamengo e Fluminense cumpriram satisfatoriamente. O Vasco não apresentou nem as participações de direitos sobre os atletas registrados no intangível, nem a segregação do valor de gasto e amortização.

O item 19 (dezenove) do roteiro trata da obrigatoriedade, em notas explicativas, das informações de receita obtida por atleta, seus correspondentes gastos com liberação e percentuais de participação do clube. Dos clubes da amostra, apenas o Botafogo apresentou informações com este nível de detalhe.

O item 20 (vinte) trata da divulgação do total de atletas vinculados à entidade e do percentual de direito econômico individual na data base das demonstrações contábeis. Observou-se que, dos clubes da amostra, apenas o Vasco não apresentou estas informações.

O item 21 (vinte e um) diz respeito à apresentação, em notas ex-

plicativas, dos valores de direitos e obrigações com entidades estrangeiras. Botafogo, Flamengo e Vasco cumpriram este item. Apenas o Fluminense não apresentou estes saldos descritos separadamente.

O item 22 (vinte e dois) trata da apresentação de informações de direitos e obrigações contratuais não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva em notas explicativas. Todos os clubes apresentaram satisfatoriamente essas informações.

O item 23 (vinte e três) envolve as contingências ativas e passivas de natureza tributária, fiscal, cível e trabalhista, que devem ser apresentadas em notas explicativas. Todos os clubes da amostra apresentaram informações sobre estes tipos de contingências.

O item 24 (vinte e quatro) refere-se à apresentação das informações de seguros contratados para atletas profissionais e demais ativos da entidade nas notas explicativas. Dentre todos os clubes da amostra, apenas o Vasco não apresentou quaisquer informações detalhadas em notas explicativas sobre os seguros contratados.

5. Conclusões

Este artigo teve por objetivo verificar a aplicação da Interpretação Técnica Geral 2003 (ITG 2003) nos demonstrativos contábeis de clubes de futebol. Para isso, foi elaborado um roteiro com base no conteúdo da interpretação técnica. Foi definida uma amostra com as demonstrações contábeis referentes ao ano de 2015 de quatro clubes de futebol do Rio de Janeiro – Botafogo, Flamengo, Fluminense e Vasco – em que foi aplicado este roteiro.

Duas hipóteses foram testadas. A primeira: que os grandes clubes de futebol do Rio de Janeiro não publicaram as suas demonstrações contá-

beis atendendo a todos os critérios de estruturação estabelecidos pela ITG 2003. E a segunda: a apresentação das demonstrações contábeis dos grandes clubes de futebol do Rio de Janeiro carece de melhorias para atender às orientações da ITG 2003.

O roteiro aplicado reflete as orientações da ITG 2003. Todos os clubes da amostra não atenderam a todos os itens do roteiro, tendo ao menos, uma resposta negativa. Confirmou-se então a primeira hipótese testada: os quatro grandes clubes de futebol do Rio de Janeiro não publicaram as suas demonstrações contábeis atendendo a todos os critérios de estruturação e apresentação estabelecidos pela ITG 2003. Esta confirmação está em consonância com os resultados do trabalho de Galvão e Miranda (2016), que já indicavam o não cumprimento das orientações da norma para evidenciação de atletas profissionais e em formação. Contudo, é importante ressaltar sobre a amostra aqui utilizada que houve relativa melhoria na evidenciação de atletas em seus demonstrativos, em comparação ao trabalho de Galvão e Miranda (2016), nos seguintes quesitos: apresentação de todos os atletas profissionais vinculados ao clube (Botafogo e Fluminense), teste de Recuperabilidade (Flamengo), evidenciação de gastos por categoria de formação (Flamengo) e evidenciação dos atletas formados na base com transferência para o ativo intangível na profissionalização ou para a despesa no caso de dispensa (Flamengo e Fluminense). Sobre o Vasco não há como analisar, visto que, no ano de 2013, o clube ainda não havia se adequado à ITG 2003 e, por isso, embora fizesse parte da amostra, foi excluído da análise pelos autores daquele trabalho.

Outro fato observado é que a apresentação das demonstrações contábeis dos clubes carece de me-

lhorias para refletir corretamente as orientações da ITG 2003. A aplicação do roteiro retornou respostas indefinidas, ou seja, onde não foi possível inferir se o clube atendeu, ou não, a determinados itens. Isso se deu por conta de uma apresentação das informações que necessita de aperfeiçoamento para atender plenamente à norma. Confirmou-se também a segunda hipótese testada: que a apresentação das demonstrações contábeis dos grandes clubes de futebol do Rio de Janeiro carece de melhorias para atender às orientações da ITG 2003.

Dentre as sugestões de melhoria identificadas, observam-se: 1) a separação dos valores pagos a atletas e terceiros no ativo intangível, em contas específicas, inclusive com separação para renovação e aquisição de direitos; 2) a apresentação do controle de gastos dos atletas em formação; 3) a apresentação dos valores de negociação por cada atleta negociado (foi identificada a prática apenas pelo Botafogo), assim como os respectivos custos de liberação e a participação do clube de cada negociação – seja cessão temporária ou definitiva – em uma mesma tabela; 4) apresentação, em separado, de quadro com os valores devidos a cada entidade estrangeira; 5) quadro com informações de multas aplicadas a atletas e recebidas pela entidade; 6) abertura das informações de receitas antecipadas em notas explicativas.

Cabe destacar que todos os resultados inferidos aqui estão limitados às demonstrações contábeis analisadas, embora os resultados desta análise achem para a possibilidade de que o mesmo possa acontecer com outros clubes de futebol do país. Como sugestão de trabalhos futuros, propõe-se a aplicação deste roteiro a uma amostra maior de clubes de futebol, e por que não, outras entidades desportivas.

6. Referências

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaooriginal.htm>. Acesso em: 02 set. 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei n.º 3.199, de 14 de abril de 1941*. Estabelece as bases de organização dos desportos em todo o país. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del3199.htm>. Acesso em: 03 set. 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei n.º 7.674, de 25 de junho de 1945*. Dispõe sobre a administração das entidades desportivas, especialmente sob o ponto de vista financeiro, e estabelece medidas de proteção financeira aos desportos. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-7674-25-junho-1945-449991-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 03 set. 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei n.º 53.820, de 25 de março de 1964*. Dispõe sobre a profissão de atleta de futebol, disciplina sua participação nas partidas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-53820-24-marco-1964-393794-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 03 set. 2016.

BRASIL. *Lei n.º 6.354, de 2 de setembro de 1976*. Dispõe sobre as relações de trabalho do atleta profissional de futebol e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6354.htm>. Acesso em: 03 set. 2016.

BRASIL. *Decreto 80.228 de 25 de agosto de 1977*. Regulamenta a Lei n.º 6.251 de 8 de outubro de 1975, que institui normas gerais sobre o desporto e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D80228.htm>. Acesso em: 03 set. 2016.

BRASIL. *Lei n.º 8.672 de 6 de julho de 1993*. Institui as normas gerais sobre o desporto e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8672.htm>. Acesso em: 04 set. 2016.

BRASIL. *Lei n.º 9.615 de 24 de março de 1998*. Institui as normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Lei/n.%s/L9615consol.htm>. Acesso em: 04 set. 2016.

BRASIL. *Lei n.º 10.672 de 15 de março de 2003*. Altera os dispositivos da lei 9.615 de 24 de março de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.672.htm>. Acesso em: 04 set. 2016.

BRASIL. *Lei n.º 12.395 de 16 de março de 2011*. Altera as Leis n.º 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto, e n.º 10.891, de 9 de julho de 2004 e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12395.htm>. Acesso em: 04 set. 2016.

BRASIL. *Lei n.º 13.155 de 4 de agosto de 2015*. Estabelece princípios e práticas de responsabilidade fiscal e financeira e de gestão transparente e democrática para entidades desportivas profissionais de futebol e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13155.htm>. Acesso em: 04 set. 2016.

BUSSAB, Wilton de O; MORETIN, Pedro A. *Estatística Básica*. 7ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 (R1): *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro, 2011*.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1): *Apresentação das Demonstrações Contábeis, 2011*.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 10.13: *dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais*. Resolução no 1.005, 17 de setembro de 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Interpretação Técnica Geral 2003 – ITG 2003: *Entidade Desportiva Profissional*. Resolução no 1.429, 25 de janeiro de 2013.

CARNEIRO, Fernando Gonçalves. *Esportes: futebol como negócio*. Revista Conjuntura Econômica, Fundação Getúlio Vargas – FGV, v. 53, n. 11, p. 28-29, 2014.

CARONE, João Ulysses Riccio. Aspectos Contábeis nos Clubes de Futebol. *Dissertação de Mestrado*. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2010.

GALVAO, Nadielli Maria dos Santos; MIRANDA, Luiz Carlos. Participação e Evidenciação de Atletas nos Demonstrativos Contábeis de clubes de futebol brasileiros. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, ISSN 2238-5320, Universidade do Estado da Bahia - UNEB, Salvador, v. 6, n. 1, p. 112-131, jan./abr., 2016.

HOLANDA, Allan Pinheiro et al. Determinantes no nível de disclosure em clubes brasileiros de futebol. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Rio de Janeiro - UERJ*, v. 17, n. 1, p. 17, jan./abr., 2012.

IUDIBICIUS, Sérgio de et al. Manual de Contabilidade Societária aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. *FIPECAFI – Fundo de Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP*. São Paulo: Editora Atlas S. A., 2010.

ISHIKURA, Edison Ryu. Contabilidade de clubes brasileiros de futebol profissional – alguns aspectos relevantes. *Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Doutor*. São Paulo: USP, 2005.

KAUARK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. *Metodologia de Pesquisa: um guia prático*. Itabuna: Editora Via Litterarum, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia de Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013.

SILVA, José Antônio Felgueiras da; CARVALHO, Frederico Antônio Azevedo de. Evidenciação e Desempenho em entidades desportivas: um estudo empírico sobre clubes de futebol. *Revista Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, v. 3, n. 6, p. 96-116, mai/ago 2009.

SILVA, César Augusto Tibúrcio. *Contabilidade Geral*. 2ª ed. Departamento de Ciências da Administração, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Florianópolis: UFSC, 2012.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; TEIXEIRA, Higor de Medeiros; NYAMA, Jorge Katsumi. *Evidenciação contábil em entidades desportivas: uma análise dos clubes de futebol brasileiros*. Trabalho de conclusão de Curso. Brasília: Universidade de Brasília - UNB, 2009.



Fatores determinantes no *disclosure* do teste de *Impairment*: uma análise de empresas não financeiras listadas na B3

Com a adoção do valor justo e a convergência das normas internacionais de contabilidade, faz-se necessária a utilização do *Impairment* para empresas brasileiras. Este trabalho tem como objetivo verificar a relação da divulgação (*disclosure*) dos parâmetros, o registro de perda por teste de *Impairment*, sua menção em Notas Explicativas (NEs) e quais seriam seus fatores determinantes, tomando como base variáveis de valores patrimoniais e de mercado por meio de regressão logística. Para isso, foi realizado um estudo com amostra de 334 empresas brasileiras não financeiras, com ações negociadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3), com base nas demonstrações contábeis do exercício social encerrado em 31/12/2016 e informações da base de dados Economática®. Constatou-se, após análise de NEs e Demonstrações de resultado do exercício, que 260 empresas da amostra não incorreram em perda por *Impairment* no exercício em questão; apenas 22 mencionam que a perda ocorreu; e 141 não mencionaram o assunto em seus relatórios. As variáveis Beta, Resultado e Depreciação se mostraram significativas quanto ao registro da perda por *Impairment* e as variáveis Depreciação, Capex e o índice Depreciação/Imobilizado significativos quanto à menção da perda em NEs. Mesmo com o baixo índice de divulgação encontrado no estudo, de acordo com o CPC 01 (Redução ao Valor Recuperável de Ativos), o teste de *Impairment* deve ser realizado anualmente ou quando um ativo tiver indícios da perda de seu valor recuperável. Mesmo corroborando os estudos anteriores, o presente estudo se caracteriza por apresentar novos fatores determinantes possíveis, ainda não apresentados anteriormente, tais como: Beta, Valor de Mercado e Capex. Além disso, este estudo busca contribuir com o meio acadêmico e social, demonstrando o compromisso que as empresas listadas mantêm perante a norma contábil brasileira.

Recebido em 17/4/2018. Distribuído em 18/4/2018. Pedido de revisão em 22/5/2018. Re-submetido pelo autor em 13/6/2018. Aprovado em 19/6/2018, na terceira rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição maio-junho de 2018. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

Matheus Henrique Bastos Leite

Estudante de graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB), vinculado a edital de Pibic e grupo de pesquisa na Universidade; estagiário na execução financeira do Senado Federal.

E-mail: matheushenriquebl@gmail.com

Orientador: César Augusto Tibúrcio Silva

Possui graduação em Administração pela Universidade de Brasília (1983) e em Contabilidade pela Unieuro (2006). É mestre em Administração pela Universidade de Brasília (1988) e doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (1996). Professor titular da Universidade de Brasília, atuando no mestrado e doutorado de Contabilidade (PPG-CONT), sendo seu coordenador. Foi diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE) da UnB. Foi decano de Planejamento e Orçamento da Universidade de Brasília entre 2014 e 2016. Possui livros, artigos e trabalhos em congressos nos seguintes temas: Mensuração Contábil, Finanças de Empresas, Demonstrações Contábeis, Avaliação de Empresas e Custos no Setor Público.

E-mail: cesaraugustotiburciosilva@gmail.com; cesartiburcio@unb.br

1. Introdução

Nos anos de 70, 80 e 90, o Brasil regia basicamente toda a sua norma contábil pela Lei n.º 6.404/1976. Somente no ano de 2007, a fim de promover um padrão de equivalência e comparabilidade à norma contábil internacional *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). A Lei n.º 11.638/2007 alterou a legislação societária brasileira, trazendo aspectos de convergência à norma internacional, e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado no ano de 2005, passa a ter autonomia de regular e normatizar a legislação contábil no Brasil. Mesmo não acontecendo adoção total ou convergência imediata à norma internacional, a partir deste momento, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) publicadas pelo CPC passaram a seguir os padrões internacionais.

Para Pereira, Niyama e Freire (2012), para que grandes potências econômicas ultrapassem as fronteiras, a informação contábil deve ser única, confiável e comparável, e isto surge como requisito ou necessidade entre os mercados de capitais e forma um estilo de linguagem dos negócios ao redor do globo. Nesse sentido, as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) atendem a esses requisitos.

No Brasil, no teste de *Impairment* é orientado pelo pronunciamento CPC 01, que faz referência ao IASB, por meio da norma internacional IAS 36 (*International Accounting Standards*) – *Impairment of Assets* e ao *Financial Accounting Standards Board* (FASB), os *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) 121, 142 e 144.

Após a verificação do valor recuperável, certifica-se se este é maior que o valor contábil líquido registrado; caso seja, há *Impairment*. A

Figura 1 mostra como se dá o processo de julgamento e qual o real valor recuperável do ativo, conforme o CPC 01.

Em que:

Unidade Geradora de Caixa: é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos.

Valor em Uso: é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados, que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa.

Em um panorama internacional, o FASB emitiu diferentes pronunciamentos correlatos ao teste de *Impairment*. São eles: SFAS 121 - *Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of*; SFAS 142 *Goodwill and Other Intangible Assets* e o SFAS 144 - *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. Para o SFAS 144, o *Impairment* é a condição que existe quando o valor contábil de um ativo de longo prazo ou grupo de ativos excede seu valor justo e uma perda por redução ao valor recuperável só deve ser reconhecida, caso isto aconteça.

O IASB também trata a desvalorização de ativos por meio de pronunciamentos como: IAS 36 *Impair-*

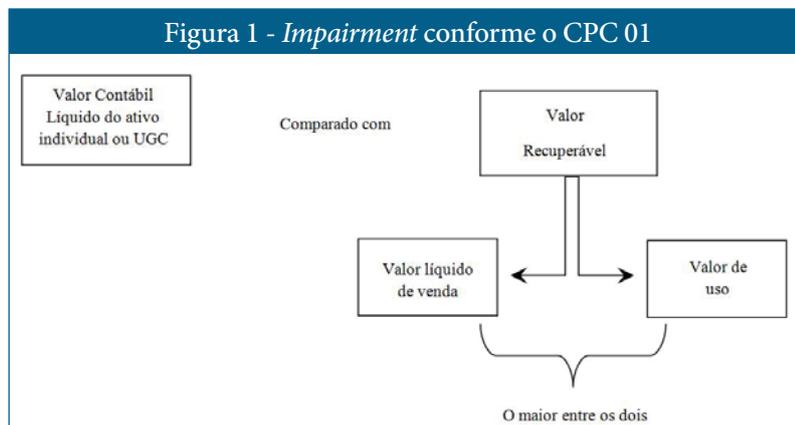
ment of Assets; IAS 16 - *Accounting for property, plant and equipment*; IAS 28 - *Investments in Associates* e IAS 31 - *Interests in Joint Ventures*. O IAS 36 trata mais especificamente de ativos que perdem sua capacidade de recuperação.

Em tese, espera-se, ao fim deste estudo, verificar o nível de realização do teste de *Impairment* por parte das empresas aqui listadas, quais os fatores determinantes para a sua realização e a correta divulgação de suas práticas, haja vista que o teste é orientado por norma regulamentadora.

Realizados os devidos testes e pesquisas propostos, presume-se que serão confirmadas as hipóteses de variáveis aqui propostas como fatores determinantes desta prática contábil, podendo-se, assim, inferir o nível de *disclosure* das empresas frente ao *Impairment* e o que motiva esta divulgação.

Este estudo é estruturado por meio de 5 seções, partindo desta introdução na qual é abordado o referencial normativo brasileiro e internacional ao que tange o teste de *Impairment*, seguido pelo tópico 2, que contém a revisão de literatura na qual será apresentada a plataforma teórica que embasa todos os conceitos aqui apresentados; no tópico 3, estão listados os procedimentos metodológicos utilizados

Figura 1 - *Impairment* conforme o CPC 01



Fonte: adaptado de Ono, Rodrigues e Niyama (2010)

“No Brasil, o teste de Impairment é orientado pelo pronunciamento CPC 01, que faz referência ao IASB, por meio da norma internacional IAS 36 (*International Accounting Standards*) – *Impairment of Assets* e ao *Financial Accounting Standards Board* (Fasb), os *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) 121, 142 e 144.”

neste artigo – estes contemplam desde a coleta de dados até os procedimentos quantitativos utilizados na análise; na seção 4, estão apresentados os resultados finais após coleta de dados e realização de testes, expondo também as hipóteses confirmadas e refutadas; por fim, o tópico 5 traz as considerações finais deste estudo como forma de resposta ao problema aqui apresentado. Reforça-se que este estudo busca contribuir com o meio acadêmico e social, demonstrando o compromisso que as empresas listadas mantêm perante a norma contábil brasileira.

2. Revisão de Literatura

A prática do teste de *Impairment* deve ser habitual, de acordo com o orientado pelo código CPC 01. Segundo Tavares et al. (2010), o CPC 01 tem por objetivo assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior ao seu valor recuperável, gerando uma informação otimista de geração de fluxo financeiro, que, provavelmente, não ocorrerá. Caso o valor contábil ultrapasse seu valor recuperável, significa que a entidade deve reconhecer uma desvalorização.

Ademais, seguem alguns outros conceitos do que é o teste de *Impairment* na literatura contábil:

“Quando o valor de ativos de longa duração ou grupo de ativos excede seu valor justo e não é recuperável” (MEETING e LUECKE, 2002, apud TAVARES et al.).

“O *Impairment* representa um dano econômico, ou seja, uma perda nos benefícios futuros esperados do ativo.” (RAUPP e BEUREN, 2006).

“O valor recuperável de um ativo equivale ao maior preço apurado entre o seu Valor Líquido de Venda e o seu Valor em Uso.” (ONO, RODRIGUES e NIYAMA, 2010).

Ainda, segundo Ono, Rodrigues e Niyama (2010), caso o Valor Líquido de Venda ou Valor de Uso seja superior ao valor contábil líquido do ativo, considerados os efeitos retificadores de uma amortização ou depreciação acumulada já contabilizada, não haverá desvalorização a ser reconhecida em forma de provisão.

O teste de *Impairment* se aplica igualmente a um ativo individual ou a uma UGC. Para Loneragan (2010), o conceito de UGC é um ponto de referência para testes de *Impairment*, embora seja correto no princípio básico. Ele introduz uma inconsistência adicional entre o ponto de referência de *Im-*

pairment, devido ao uso contínuo dos termos “UGC” e “classe de ativos” para relatórios financeiros. O conceito de UGC, como tal, não foi referido em padrões contábeis tradicionais. No entanto, algumas classes de ativos individuais incluíram o que, em substância, eram UGCs.

Uma das funções da Contabilidade é assegurar informação livre de distorções ao usuário desta. Portanto, todas as premissas utilizadas em práticas contábeis devem ser divulgadas pela empresa em seus relatórios financeiros. Para Hendriksen e Van Breda (1999), a divulgação financeira deve fornecer informação útil para subsidiar decisões racionais de investimento, concessão de crédito, etc., tanto para investidores e credores atuais e futuros como para outros usuários. Um *disclosure* de mais qualidade aumenta a precisão das informações sobre as decisões operacionais e de investimentos tomadas pelos gestores (Bens & Monahan, 2004). Em um estudo que visa abordar os efeitos da divulgação sobre o comportamento de agentes individuais, Verrecchia (2001) afirma que o *disclosure* está diretamente relacionado à mudança ou interrupção nas atividades de investidores, uma vez que estes são diversos e competem em cenários

de mercado de capital para maximizar seus ganhos individuais. O autor afirma ainda que pesquisas em Contabilidade Financeira devem seguir modelos de divulgação baseados na economia, uma vez que estes estabelecem uma ligação entre os relatórios financeiros e as consequências econômicas da atividade em questão.

Levando em consideração que um ativo é definido por geração de benefício econômico futuro, resultado de eventos passados e controlado pela entidade que o possui (NIYAMA & SILVA 2013), é razoável considerar que a partir da não realização do teste de *Impairment* o usuário da informação contábil é diretamente prejudicado quando há divergência entre o valor contábil do ativo e sua capacidade de gerar benefícios (BORBA & ZANDONAI, 2009).

Segundo Sun e Xu (2010), o valor do ativo é radicalmente decidido pela economia de mercado e pelos negócios e eventos que acontecem na economia, pois o valor real do ativo deve ser realizado ou comprovado pelos futuros negócios ou eventos. Afirmando ainda que, devido às características dos ativos e aos requisitos de reconhecimento e mensuração nos padrões da Contabilidade, há espaço para casos representativos de manipulação contábil de *Impairment* de ativos.

Estudos anteriores

Existem na literatura brasileira, outros estudos correlatos ao teste de *Impairment* na relação pesquisa, *disclosure* e conformidade normativa. Para Borba e Zandonai (2009), no Brasil, são poucas as pesquisas publicadas sobre o assunto em comparação à língua inglesa. No estudo em questão, os autores analisaram artigos de natureza empírica publicados em *journals* de língua inglesa, a partir do ano 2000.

Analisando o *disclosure* de forma similar ao presente estudo, Wrubel, Marassi e Klann (2015), utilizando-se da base de dados Economatica® e regressão linear, tiveram como objetivo relacionar o montante da perda por *Impairment* com indicadores econômicos e de comportamento de incentivo de divulgação. Mazzioni, Politelo, Moreira e Klann (2014) buscam também determinar quais seriam os fatores determinantes no momento da divulgação da perda por *Impairment* em empresas listadas na B3, à luz do CPC 01. Machado, Cruz, Takamatsu e Lima (2013) afirmam que empresas que registram perda por *Impairment* possuem nível de divulgação destas premissas superior ao nível de divulgação de empresas que não registram perdas ou reversões. O estudo utiliza do teste de Mann-Whitney para checar os diferentes níveis de *disclosure* em 106 companhias abertas no Novo Mercado.

Taveres et al. (2010), por meio de estudo realizado, a fim de verificar o cumprimento da política de reconhecimento, mensuração e evidência preconizadas pelo CPC 01, afirma que nenhum dos setores que compunham a amostra do estudo atendeu plenamente a todos os requisitos orientados pelo normativo, porém no parâmetro de 50% de conformidade o setor que mais se adequou foi o de utilidade pública, enquanto telecomunicação e financeiro não atingiram nem metade da evidência exigida.

Em âmbito internacional, Sun e Xu (2010) realizaram estudo sobre a base teórica relativa aos padrões de redução de ativos e o espaço para manipulação contábil. Destacam-se como principais bases teóricas a teoria da Economia de Mercado e a teoria dos Objetivos Contábeis. Betty e Weber (2006) analisam as estimativas de valor justo em *Impairments* de *goodwill* com base no SFAS 142.

3. Procedimentos Metodológicos

Para a coleta de dados, foram analisados, por meio de pesquisa descritiva, relatórios de NEs referentes ao exercício findo do ano 2016 (sítio da B3) de 334 empresas listadas na B3, dos mais diversos setores, exceto setor financeiro. Para Gil (1999), a pesquisa descritiva busca descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. A exclusão do setor financeiro justifica-se por este contar com grande parcela de ativos financeiros, ou seja, possuem tratamento diferenciado em suas premissas acerca do teste de *Impairment* e valor justo. A escolha do sítio da B3 para coleta das notas explicativas deu-se pela credibilidade oferecida pelo portal, sendo esta



a bolsa de valores oficial do Brasil e a abrangência das mais diversas empresas e setores.

Para a análise de NEs supracitadas, foram buscados no corpo do texto os termos: "Impairment", "recuperável", "recuperabilidade" e "imparidade", obtendo-se assim, uma base relevante sobre tudo que tange o teste de *Impairment* das respectivas empresas.

Após análise de cada relatório, preencheu-se individualmente *checklist* (Anexo I) no qual contemplava informações divulgadas por cada empresa, relativas ao ativo ou UGC que sofre a perda, à luz do CPC 01. O *checklist*, composto por 12 questões embasadas no modelo proposto pelo estudo de Massoudi (2008), abarcou informações de divulgação, tais como: descrição da UGC (para empresas que segregam ativos em unidades geradoras de caixa); natureza e classe do ativo (para empresas que separam seus ativos em ativos individuais); montante da perda ou da reversão; eventos e circunstâncias que levam o reconhecimento da perda; ativo ou UGC mensurado a valor justo ou de uso?; qual a taxa de desconto utilizada (para a opção valor de uso); existência ou não de linha na DRE especificando o montante da perda; não registro de perda; não mencionada perda (para empresas que não se posicionaram sobre sofrer, ou não, perda por *Impairment* em sua NE).

Baseando-se nos estudos de Guthrie et al. (1999) e Machado et al. (2013), após análise das informações coletadas pelo *checklist* anteriormente citado, pôde-se dividir o nível de *disclosure* de cada empresa em categorias que são apresentadas nos resultados deste estudo. Neste estudo, a categorização por nível de *disclosure* observa apenas empresas que mencionaram a existência, ou não, de perda por *Impairment* e como tal informação foi divulgada, com base no número de

observações preenchidas em *checklist* construindo, assim, um parâmetro de *disclosure* no que tange o teste de *Impairment*. O estudo original traz a divisão das empresas, classificando-as desde a menção, ou não, da perda, questão que não será abordada neste tópico, deste estudo.

Tendo formada uma completa base de dados relativa às informações divulgadas, checkou-se a relação entre o registro de perda por *Impairment* e a menção em nota explicativa de ocorrência, ou não, ocorrência de perda (variáveis dependentes) e valores patrimoniais e indicadores financeiros (variáveis independentes). Utilizando dados da base de dados Economática®, obtiveram-se valores do exercício findo em 31 de dezembro de 2016 (ano da análise geral). Tais dados foram inseridos no *software* estatístico "GRET" em um modelo estatístico de regressão logística binária para checar tal relação. Para fins de análise, consideraram-se somente as variáveis independentes

significativas (método *Stepwise*, com significância de 10% no p-valor), obtendo-se o seguinte modelo de regressão: (Figura 2).

As variáveis monetárias (Tabela 3) foram utilizadas em forma de logaritmo natural (LN) de reais mil, por possuírem melhores propriedades estatísticas. Todas as variáveis têm como base os valores apresentados pela empresa no balanço consolidado de 31/12/2016.

Os valores utilizados no cálculo das variáveis independentes "endividamento total", "valor de mercado" e "Capex", têm por base, respectivamente: o índice DívidaBruta/AtivoTotal, a cotação da ação na bolsa local (bolsa do país sede da empresa) e o valor da compra de ativo líquido permanente (bens de capital).

Após os testes estatísticos, espera-se que a menção da perda por *Impairment* nas NEs esteja diretamente relacionada à variável DEP, haja vista que esta também é uma métrica, na qual o bem perde valor, apesar de utilizados parâmetros diferentes no reconhecimento de perda por de-

Figura 2

$$NAOREGISTROU = \alpha + \beta_1 * AT + \beta_2 * RL + \beta_3 * RESULT * \beta_4 + ENDIV * \beta_5 + VM * \beta_6 + BETA * \beta_7 + CAPEX * \beta_8 + DEP * \beta_9 + \frac{DEP}{IMOB} * \beta_{10} + \varepsilon$$

$$NAOMENCIONOU = \alpha + \beta_1 * AT + \beta_2 * RL + \beta_3 * RESULT * \beta_4 + ENDIV * \beta_5 + VM * \beta_6 + BETA * \beta_7 + CAPEX * \beta_8 + DEP * \beta_9 + \frac{DEP}{IMOB} * \beta_{10} + \varepsilon$$

Em que:

Tabela 3 - Variáveis Monetárias

VARIÁVEIS DEPENDENTES	
NÃO REGISTRA	Empresa não registra perda por <i>Impairment</i> , (registra ou não registra, 1 e 0, respectivamente) variável <i>dummy</i>
NÃO MENCIONA	Empresa não menciona se sofreu ou não perda por <i>Impairment</i> em suas NEs (menciona ou não menciona, 1 e 0, respectivamente) variável <i>dummy</i>
VARIÁVEIS INDEPENDENTES	
AT	Ativo Total
RL	Receita Líquida
RESULT	Resultado do Exercício (lucro ou prejuízo, 1 e 0, respectivamente) variável <i>dummy</i>
ENDIV	Endividamento
VM	Valor de mercado das ações
BETA	Risco sistemático
CAPEX	Investimento em bens de capital
DEP	Depreciação + Amortização
DEP/Imob	Depreciação por imobilizado

preciação e *Impairment*. A variável Capex estaria então indiretamente relacionada com as variáveis dependentes, pois esta se trata de investimento em bens de capital, o que implicaria menor deterioração ou perda de capacidade produtiva, levando em consideração que o investimento vem aumentando.

Segundo Lanzana (2004), empresas com maior nível de endividamento buscam ser mais transparentes na divulgação de suas práticas, o que sugere uma relação direta entre a variável Endiv e a menção da perda em notas explicativa.

Para Palmer (2008), a variável AT é considerada tamanho e é significativa para um melhor nível de *disclosure* por ser equiparada à oportunidade de crescimento. Entende-se que, com uma maior oportunidade de crescimento, a empresa tende a ser mais transparente por necessitar de recursos futuramente. Acredita-se que empresas que apresentam alto Result, RL e VM sejam empresas mais rentáveis e lucrativas, o que atrai mais visibilidade de investidores, podendo levar estas variáveis a uma relação indireta com o *disclosure*, levando em consideração que a empresa não queira mostrar determinadas perdas a potenciais investidores. Uma empresa de maior Beta pode apresentar um melhor nível de *disclosure*, considerando seu risco frente ao mercado o que pode exigir maior credibilidade e transparência.

4. Análise de resultados

Neste tópico serão apresentados os resultados encontrados após toda a coleta de dados e a realização dos devidos testes estatísticos cabíveis.

4.1 Estatísticas descritivas

De forma sintetizada, a Tabela 1 traz as estatísticas descritivas que resumem e descrevem as variáveis in-

dependentes observadas nos modelos estatísticos anteriormente citados.

Pela Tabela 1, pode-se inferir que, mesmo tendo uma amostra mais reduzida, a variável Beta (risco) deve ser observada por ter média próxima a 1, o que sugere risco esperado do mercado, ou seja, em um panorama geral, as empresas não financeiras brasileiras estão dentro do risco esperado. As variáveis Endiv e DEP/Imob possuem os mais elevados índices de dispersão quando comparadas às demais, resultando em coeficientes de variação de 4,46 e 2,86, respectivamente. Em casos como Capex, AT, RL, DEP e VM, são encontrados valores de mediana superior ao valor a média. Outro fator a se destacar é a amostra reduzida de variáveis de mercado em relação às variáveis contábeis.

4.2 Variáveis dependentes

Um total de 260 empresas afirmam em suas NEs que não houve perda (registro) por *Impairment* e 141 não mencionaram se houve, ou não, perda por *Impairment* em seus ativos ao longo do exercício de 2016.

A presença (marcação) da opção “não mencionou perda” não anula a marcação da opção “não registrou perda”, pois, em determinados casos, mesmo não mencionando se houve, ou não, a perda, após checagem direta na DRE da referida empresa, obteve-se resposta.

Um total de sete empresas (2,09%) não mencionou existência

de perda em suas NEs e, ao realizar checagem direta na DRE, verificou o registro da perda no resultado. Em contrapartida, cerca de 134 empresas (40,1%) empresas não mencionaram perda em suas NEs e certificaram, após checagem direta na DRE, que de fato tais perdas não ocorreram.

Apenas 22 empresas (6,58%) especificaram que incorreram em perda por *Impairment* e divulgaram ao menos uma das informações requeridas no *checklist*.

Pode-se inferir que empresas que não mencionaram a perda em seus relatórios e não registraram perda na DRE não realizaram o teste de *Impairment*, como preconiza o CPC.

4.3 Análise de *checklist*

Pode-se dividir o nível de *disclosure* de cada empresa analisada em categorias, tais como:

- 1) Não incorreu em perda, porém divulgou claramente as premissas relacionadas.
- 2) Incorreu em perda de ativos individuais e divulgou claramente as premissas relacionadas.
- 3) Incorreu em perda de UGC e divulgou claramente as premissas relacionadas.
- 4) Incorreu em perda de UGC e Ativos individuais e divulgou claramente as premissas relacionadas.

Tomando como base as categorias anteriores, podem elencar empresas as quais mais se adequaram ao proposto, e que, após leitura e análise das referidas Notas Explica-

Tabela 1 – Estatísticas descritivas

	Média	Mediana	Desvio	N
CAPEX	0,8742	1,0000	0,3320	334
AT	14,521	14,701	2,0682	332
Endiv	48,590	31,572	203,70	331
RL	13,862	14,002	2,1424	314
DEP	10,975	11,187	2,3544	301
Dep/Imob	14,185	8,1667	40,637	295
VM	13,639	13,865	2,3715	244
Beta	0,9220	0,6888	0,8281	214

Fonte - Elaboração própria (dados de pesquisa)

tivas, obtém-se clara informação sobre os parâmetros do teste de *Impairment* ali aplicados:

- 1) Ambev S.A: apesar de não registrar perda por *Impairment*, a Ambev S.A traz em seus relatórios de notas explicativas parâmetros utilizados para chegar a tal conclusão, por exemplo, como se trata a perda para diferentes tipos de ativos (financeiros, disponíveis para venda, intangíveis, etc.) e como faz menção ao CPC 01/IAS 36, embasando-se nos julgamentos críticos e estimativas;
- 2) CTC S.A: a empresa CTC S.A registra perda por *Impairment* em seus ativos individuais e preenche 6 de 6 campos relacionados a esta categoria no *checklist*. Em Nota Explicativa, a empresa faz menção ao projeto em que incorre tal perda e os devidos motivos para registro da perda (custo de produção e situação financeiras do setor);
- 3) Duratex S.A: registrando perda em UGC, a empresa Duratex S.A preenche 5 de 6 campos relacionados a esta categoria no *checklist*. Em Nota Explicativa a empresa relata que o valor da referida UGC foi apurado com base em seu valor de uso e projeções macroeconômicas de crescimento e inflação, bem como as condições operacionais da Companhia e Planejamento Estratégico;
- 4) Prumo Logística S.A: preenchendo 11 de 12 campos do referido *checklist*, a empresa Prumo Logística S.A registra perda por *Impairment* em Ativos individuais e UGC. Em Nota Explicativa, a empresa atribui o *Impairment* à crise econômica do País e à queda nos preços das *commodities*, bem como outros fatores. Em um panorama geral, após análise global do *checklist*, nota-se que até mesmo as empresas que evidenciam a perda possuem uma

divulgação um tanto quanto deficitária em relação aos parâmetros desta. Uma vez que o CPC 01 dispõe os itens a serem listados em nota, maior deveria ser a quantidade de empresas a contemplar estes itens em sua totalidade nas respectivas NEs. No período analisado, apenas as empresas: CTC S.A, Libra Terminal Rio S.A, Prumo Logística S.A, Razén Energia S.A, Tupy S.A e Usinas Siderúrgicas S.A registraram perda e contemplaram em suas NEs os 6 de 6 itens dispostos no CPC 01.

4.4 Testes estatísticos

Modelo 1 – Variável dependente: Não registrou perda (Tabela 2)

Após rodados os dados no modelo de regressão, verificou que a variável independente Result guarda relação direta com o NÃO RE-

GISTRO, ou seja, quando a empresa em questão obtém lucro, maiores são as chances do não registro de perda por *Impairment*. Já as variáveis Beta e DEP guardam relação indireta com o NÃO REGISTRO, ou seja, quanto menor o Beta, menor risco e maiores as chances do não registro de perda e quanto menor o valor de DEP, maior o registro de perda por *Impairment*.

Observações ausentes ou incompletas foram ignoradas (134), trabalhando, então, neste modelo, uma amostra de 197 observações, obtendo-se previsão correta de 75% dos casos.

Modelo 2 – Variável dependente: Não menciona perda. (Tabela 3)

As variáveis DEP E DEP/Imob guardam relação indireta com a variável dependente NÃO MEN-

Tabela 2 - Modelo 1

	Coefficiente	Erro padrão	Z	P-valor
Constante	3,6078	1,0296	3,504	0,0005 ***
Result	0,8455	0,3547	2,383	0,0172 **
Beta	-0,3537	0,2099	-1,685	0,0919 *
Dep	-0,2321	0,0870	-2,667	0,0076 ***

Fonte: Elaboração própria (dados de pesquisa)

Média var. dependente: 0,741117

D.P. var. dependente: 0,439137

R-quadrado de McFadden: 0,080737

R-quadrado ajustado: 0,045233

Log da verossimilhança: -103,5655

Critério de Akaike: 215,1310

Critério de Schwarz: 228,2638

Critério Hannan-Quinn: 220,44

- Número de casos 'corretamente previstos' = 148 (75,1%);
- $f(\text{beta}'x)$ na média das variáveis independentes = 0,182;
- Teste de razão de verossimilhança: Qui-quadrado(3) = 18,1919 [0,0004].

Tabela 3 - Modelo 2

	Coefficiente	Erro padrão	Z	P-valor
Dep	-0,2627	0,0810	-3,242	0,0012 ***
Dep/imob	-0,0240	0,0136	-1,763	0,0778 *
CAPEX	0,1929	0,0651	2,960	0,0031 ***

Fonte: Elaboração própria (dados de pesquisa)

Média var. dependente: 0,401015

D.P. var. dependente: 0,491353

R-quadrado de McFadden: 0,053532

R-quadrado ajustado: 0,030918

Log da verossimilhança: -125,5622

Critério de Akaike: 257,1245

Critério de Schwarz: 266,9741

Critério Hannan-Quinn: 261,111.

- Número de casos 'corretamente previstos' = 122 (61,9%);
- $f(\text{beta}'x)$ na média das variáveis independentes = 0,239;
- Teste de razão de verossimilhança: Qui-quadrado(3) = 14,2035 [0,0026].

CIONA PERDA, ou seja, quanto maiores os valores de DEP ou DEP/Imob, menores as chances de as empresas em questão mencionarem se ocorreu, ou não, a perda por *Impairment*. Já a variável Capex guarda relação direta com a variável dependente supracitada, ou seja, quanto maior o investimento Capex, maiores as chances de não mencionar a perda por *Impairment*.

Observações ausentes ou incompletas foram ignoradas (134), trabalhando, então, neste modelo, amostra de 197 observações, obtendo-se previsão correta de 61,9% dos casos.

Vale ressaltar que a palavra “imparidade” não apresentou resultados em nenhuma das buscas realizadas. Pode-se inferir que a expressão tenha caído em desuso nos relatórios atuais ou nunca ter sido utilizada.

5. Considerações finais

Por meio da análise das notas explicativas de 334 empresas não financeiras listadas na B3, este estudo buscou checar o nível de evidenciação do teste de *Impairment* por cada uma delas e seus fatores determinantes, de acordo com o preconizado pelo CPC 01,

por meio de *checklist* baseado no modelo de Massoudi (2008). O estudo de Massoudi, porém, objetivava a análise frente ao nível de evidenciação entre países membros da União Europeia e, não, empresas de diferentes setores dentro de um mesmo país.

É necessário que toda empresa realize o teste de valor recuperável em seus ativos anualmente ou quando detectada diminuição na capacidade produtiva daquele bem durável. A realização do teste de *Impairment* e sua correta divulgação estão atrelados não somente a uma questão normativa, mas também pode envolver casos de manipulação de resultado e outros tipos de distorção. Se alguma situação não é passada de forma fidedigna ao usuário da informação que faz uso daquele relatório, é criada uma relação fictícia entre empresa e usuário, questão que deve ser abordada e profundamente analisada pela auditoria externa.

A partir da análise dos dados demonstrados neste estudo, é possível encontrar empresas que cumpriram a plena divulgação do que orienta o CPC, tais como CTC S.A e Ambev S.A, destacadas no item 4.3. Essa verificação denota uma mudança de cenário quanto ao estudado por Tavares et al. (2010),

que afirmavam não constarem empresas com *disclosure* completo em relação ao que preconiza o CPC. Esta divergência pode ser justificada devido ao lapso temporal entre os estudos.

Corroborando o estudo de Mazzioni et al. (2014), foi confirmado baixo número (menos de 15%) de empresas as quais realizaram o teste de *Impairment* e reconheceram a redução no valor de seus ativos e mencionaram em NE. Ambos os estudos valeram-se das variáveis “ativo total” e “endividamento” a fim de checar a relação destas com a evidenciação do *Impairment*. No estudo de Mazzini et al., estas variáveis apresentaram maior significância.

Este estudo também verificou a relação de variáveis patrimoniais e de mercado com a realização do teste de *Impairment*. Por meio de um modelo de regressão logística, verificou-se que as variáveis “Result” (de forma direta), “Beta” e “DEP” (de forma indireta) possuem forte relação com o registro de perda por *Impairment* por parte das empresas listadas. As variáveis “DEP”, “DEP/Imob” (de forma indireta) e Capex (de forma direta) se mostram relacionadas à menção do *Impairment* em notas explicativas. Os resultados encontrados

“Vale ressaltar que a palavra “imparidade” não apresentou resultados em nenhuma das buscas realizadas. Pode-se inferir que a expressão tenha caído em desuso nos relatórios atuais ou nunca ter sido utilizada.”

após a análise dos resultados do presente estudo, em partes, vão contra o esperado, descrito nos procedimentos metodológicos.

Wrubel, Marassi e Klann (2015), após estudo similar, utilizando também informações da base de dados Econômica® para empresas brasileiras e teste de regressão, afirmam que a variação do fluxo de caixa, das receitas, do endividamento e práticas de suavização de resultados são fatores determinantes no reconhecimento de perdas por *Impairment*. Afirmam, ainda, que as variáveis econômicas (ROA e MTB) não se mostram relacionadas, ou seja, não se constituem como elementos determinantes desta prática contábil.

Conclui-se que a variável DEP é o fator determinante de maior relação com a realização do tes-

te de *Impairment*. Em se tratando do não registro da perda referente a essa prática, a relação com a variável é indireta, podendo-se inferir que empresas com maior registro de perdas por depreciação tendem a registrar também perda por *Impairment*. Ao abordar a não menção da perda por *Impairment*, a variável Depreciação tem relação direta, podendo-se inferir que empresas com maiores registros de perda por depreciação tendem a não mencionar a perda por *Impairment* em seus relatórios.

Uma limitação encontrada no presente estudo foi não alcançar ativos com normativos específicos, trabalhando apenas com o CPC 01 que trata a prática de forma geral. Como sugestão para novas pesquisas, é válida análise de ativos com normativos específicos. Outro fator que limita este estudo

é a não segregação de empresas por setor/segmento, uma vez que este item poderia possibilitar novas inferências com relação ao *disclosure* e a comparabilidade entre setores mais e menos regulados que outros.

Como contribuições acrescidas por este estudo, podemos considerar a inclusão de possíveis fatores determinantes (variáveis independentes) ainda não apresentados em estudos anteriores, tais como: Beta, Valor de Mercado e Capex. Por se tratar de uma análise probabilística, podem-se estender os procedimentos aqui registrados para além da amostra e período utilizados. Este estudo também busca contribuir com o meio acadêmico e social demonstrando o compromisso que as empresas listadas mantêm perante a norma contábil brasileira.

6. Anexos

Anexo I – Checklist				
	Item	Empresa 1	Empresa 2	Empresa 3 (...)
UGC	Descrição da UGC			
	Montante de perda ou reversão			
	Eventos e circunstâncias			
	Valor de venda ou de uso?			
	Qual a taxa utilizada na estimativa? (uso)			
	Linha na DRE			
ATIVO INDIVIDUAL	Natureza e classe			
	Montante de perda ou reversão			
	Eventos e circunstâncias			
	Valor de venda ou de uso?			
	Qual a taxa utilizada na estimativa? (uso)			
	Linha na DRE			
	Não registrou perda			
	Não mencionou perda			

7. Referências

BEATTY, A., WEBER, J. Accounting discretion in fair value estimates: an examination of SFAS 142 goodwill Impairments. *Journal of Accounting Research* 44, 257–288. 2006.

BEUREN, I. M.; RAUPP, F. M. Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do Impairment test. In: 6º Congresso De Controladoria E Contabilidade. São Paulo: USP, 2006.

BENS, D., MONAHAN, S. Disclosure quality and the excess value of diversification. *Journal of Accounting Research* 42, 691–730. 2004.

BORBA, J. A., & ZANDONAI, F. (2011). Evidenciação da Perda no Valor Recuperável de Ativos nas Demonstrações Contábeis: uma Verificação nas Empresas de Capital Aberto Brasileiras, 22(2), 67–91. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=197021376004>

BRASIL. 2007. *Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 31/08/2017.

BRASIL. 1976. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as sociedades anônimas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 31/08/2017.

CPC 01, COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos – Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 36, 2007. Disponível em < <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/onunciamento?id=2>>. Acesso em 28 de Agosto de 2017.

E. C. da C. A. P. T. R. S. F. de L. G. A. (2013). Revista universo contábil. *Revista Universo Contábil* (Vol. 9). Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: <http://www.redalyc.org/html/1170/117025717006/>

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1999.

GUTHRIE, J.; PETTY, R.; FERRIER, F. WELLS, R. There is no accounting for intellectual capital in Australia: review of annual reporting practices and internal measurement of intangibles within Australian organization. In: *International Symposium of Measuring and Reporting Intellectual Capital*. 1999, Amsterdam.

HENDRIKSEN, E. S., VAN BRED, M.F. Teoria da Contabilidade. Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IAS 16, 28, 31 & 36. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias>. Acesso em 28 de Janeiro de 2018.

LANZANA, A. P. (2004). *Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras*. São Paulo, Dissertação. Universidade de São Paulo - USP.

LONERGAN, W. Impairment – a commercial perspective. *Managerial Finance*, v. 36, Issue 9, p. 746-767, 2010.

LUCA, M. M. M. DE, SOUSA, H. V. DE, & CAVALCANTE, D. S. (2013). *Contabilidade Vista & Revista*. *Contabilidade Vista & Revista* (Vol. 22). Disponível em: http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/943/pdf_7

MACHADO, E. A., CRUZ, A. P. C., TAKAMATSU, R. T., LIMA, G. A. S. F. Evidências De Disclosure De Valor Recuperável De Ativos Em Firms Listadas No Mercado Acionário Brasileiro. *Revista Universo Contábil* 2013, 9. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=117025717006>> ISSN 1809-3337

MASSOUDI, D. A European Compliance Study of International Accounting Standard 36 Impairment of Assets. Agosto de 2008.

MAZZIONI, S. ET AL. Fatores determinantes na evidenciação da redução ao valor recuperável de ativos (Impairment Test) em empresas listada na BM&FBOVESPA. *BASE Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, São Leopoldo, v. 11, n. 4, p. 276-291, out./dez. 2014.

ONO, H. M., MIRANDA, R. J., & NIYAMA, J. K. (2010). Disclosure Sobre Impairment : Uma Análise Comparativa Das Companhias Abertas Brasileiras Em 2008. *Revista de Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ Online Rio de Janeiro*, v. 15, , 67–87.

PALMER, P.D. 2008. Disclosure of the impacts of adopting Australian equivalents of International Financial Reporting Standards. *Accounting and Finance*, 48 (5):847-870.

PEREIRA, E. M., NIYAMA, J. K., & FREIRE, F. D. S. (2012). Convergência Das Normas Internacionais De Contabilidade: Uma Análise a Luz Das Teorias Da Educação De Paulo Freire E Libaneo Nas Instituições De Ensino Do Distrito Federal. *Anais Do 12o Congresso USP de Controladoria E Contabilidade*.

SILVA, C. A. T., NIYAMA, J. K. *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 338.

SFAS 121, 142 & 144. <http://www.fasb.org/st/>. Acesso em 01 de Fevereiro de 2018.

SUN, S., & XU, X. (2010). Study on the Asset Impairment Accounting. *International Journal of Business and Management*, 5(6), 199–202. Recuperado de: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/download/6284/4996>

TAVARES, M. F. N., FILHO, J. F. R., LOPES, J. E. DE G., VASCONCELOS, M. T. C., & PEDERNEIRAS, M. M. M. (2010). Um Estudo Sobre o Nível de Conformidade dos Setores Classificados pela Bovespa com o CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. *Sociedade, Contabilidade E Gestão*, 5(1), 79–95.

TEIXEIRA, S., & VALLE, M. (2008). Associação entre beta contábil e beta de mercado: análise para mercado financeiro brasileiro. *Congresso USP de Controladoria E Contabilidade*, 2(8), 1–21. Disponível em: <http://www.congress USP.fipecafi.org/web/artigos82008/137.pdf>

VERRECCHIA, R. E. (2001). Essays on Disclosure. *Journal of Accounting and Economics*. Disponível em: [www.sciencedirect-com.ez437.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S0165410101000258?via%3Dihub](http://www.sciencedirect.com.ez437.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S0165410101000258?via%3Dihub)

WRUBEL, F., MARASSI, R. B., & KLANN, R. C. (2015). Determinantes Do Reconhecimento De Perdas. *RACEF – Revista de Administração, Contabilidade E Economia Da Fundace.*, 6(1), 112–128.

ZANDONAI, F., & BORBA, J. A. (2009). O que dizem os achados das Pesquisas Empíricas sobre o teste de Impairment: uma análise dos Journals em língua inglesa - What the Empirical Research findings tell about Impairment test: an analysis of english Journals. *Contabilidade, Gestão E Governança*, 12(1), 24–34. Disponível em: <http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/59>

SATISFAÇÃO

QUALIDADE

EDUCAÇÃO

ESPECIALIZAÇÃO

ÁREA

CARREIRA

VALORIZAÇÃO

IDADE

SALÁRIO



Valor percebido e perfil dos alunos do curso de Ciências Contábeis

O objetivo deste trabalho é avaliar o valor percebido e o perfil dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma IES localizada na mesorregião do Vale do Itajaí (SC). Trata-se de pesquisa descritiva e a abordagem do problema é quantitativa. A pesquisa é aplicada por meio de questionário encaminhado aos egressos do curso de Ciências Contábeis e obtiveram-se 149 questionários respondidos. Utiliza-se como técnica de análise dos dados a regressão linear múltipla para identificar a relação entre as dimensões do valor percebido e o valor geral percebido. Os resultados indicam que 67,8% dos egressos tem idade de até 30 anos; o motivo da escolha do curso mais evidenciado (49,7%) é a preparação para o mercado de trabalho; a dimensão com maior média (5,6) é valor emocional; a dimensão que mais influencia o valor geral percebido é a funcional (desejo/satisfação), que diz respeito à utilidade econômica, associada ao valor para os estudantes no sentido de se conseguir um emprego futuro. A pesquisa apresenta limitações, no entanto contribui com os gestores acerca de identificar o perfil e a percepção dos egressos no que se refere ao valor atribuído ao curso de Ciências Contábeis.

Jéssica Regiane May

Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí (Unidavi).
E-mail: jeeh_may@hotmail.com

Jeancarlo Visentainer

Mestre em Ciências da Linguagem pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí (Unidavi).
E-mail: jv@unidavi.edu.br

Leila Chaves Cunha

Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau. Professora e Coordenadora do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí (Unidavi).
E-mail: leila@unidavi.edu.br

Recebido em 7/5/2018. Distribuído em 7/5/2018. Pedido de revisão em 14/6/2018. Resubmetido pelo autor em 22/6/2018. Aprovado em 26/6/2018, na terceira rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição maio-junho de 2018. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

1. Introdução

As Instituições de Ensino Superior (IES), assim como qualquer outra organização moderna, necessitam atender às demandas de qualidade, competência e produtividade exigidas pela sociedade. Para tanto, é necessário conhecer seu público-alvo, a fim de oferecer programas e serviços de qualidade. A qualidade dos cursos de graduação, o perfil dos graduados e seu desempenho profissional são exigências da sociedade e do mercado de trabalho (VIEIRA; MILACH; HUPPES, 2008).

De acordo com as Diretrizes Curriculares Nacionais estabelecidas na Resolução CNE/CES n.º 10 (2004), os cursos de graduação em Ciências Contábeis deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio, que atendam aos campos interligados de formação básica, formação profissional e formação teórico-prática.

No entanto, mesmo que os cursos de graduação em Ciências Contábeis contemplem tais conteúdos, a satisfação de usuários de serviços/ produtos pode estar relacionada à percepção do valor que se tem dos serviços. Costa e Oliveira (2008) avaliam o valor percebido geral de estudantes, considerando o valor percebido no curso, o prestígio profissional e a identificação dos estudantes com sua futura profissão.

Sheth, Newman e Gross (1991) identificam o valor percebido a partir de uma perspectiva multidimensional composta pelo valor funcional, social, emocional, epistêmico e condicional. O prestígio refere-

se às percepções dos estudantes sobre a profissão e sobre si mesmos, e a identificação profissional diz respeito à percepção de vínculo com a profissão, associada à percepção atual de satisfação pessoal com o exercício das atividades relacionadas à profissão. Esses aspectos envolvem elementos de atitude e de percepção pessoal frente à profissão escolhida (COSTA; OLIVEIRA, 2008).

De acordo com Lousada e Martins (2005), conhecer e acompanhar o egresso pode ser um mecanismo que permita às IES a contínua melhoria de seus processos. Informações como a contribuição da formação acadêmica para a vida profissional do egresso, absorção pelo mercado de trabalho, satisfação profissional e o perfil do profissional são informações necessárias para a avaliação da formação e para a melhoria do ensino, permitindo-se realizar mudanças necessárias nos currículos e processos de ensino e aprendizagem.

Neste sentido, o objetivo da presente pesquisa é avaliar o valor percebido e o perfil dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma IES localizada na mesorregião do Vale do Itajaí (SC).

O trabalho se justifica por contribuir com o avanço da pesquisa na área do ensino superior e com gestores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, no sentido de desenvolver ações de melhoria da qualidade, de tal forma que os alunos percebam na IES a responsabilidade pela busca constante de melhoria. De acordo com Peleias et al. (2008), a IES exerce papel relevante na sociedade ao contribuir para a formação de cidadãos conscientes de seus direitos e deveres profissionais.

2. Referencial Teórico

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico, que sustenta a presente pesquisa. Sendo assim, primeiramente apresentam-se as concepções de valor percebido; logo após evidenciam-se aspectos relacionados ao perfil do egresso; e por fim, apresentam-se os estudos relacionados ao tema de pesquisa.

2.1 Valor percebido

De acordo com Brei e Rossi (2005), o conceito mais utilizado de valor percebido na literatura de marketing é o de Zeithaml (1988, p. 14): “valor percebido é a avaliação geral pelo consumidor da utilidade de um produto baseado em percepções do que é recebido e do que é dado”. No entanto, ao aplicar esse conceito para situações de prestação de serviços relacionais, Sirdeshmukh, Singh e Sabol (2002) mencionam que os consumidores apresentam intenções comportamentais de lealdade em relação ao prestador de serviços, desde que essas trocas relacionais proporcionem um valor superior.

Costa e Oliveira (2008) identificaram as contribuições de Sheth, Newman e Gross (1991), que avaliaram o valor em cinco categorias de valor, que são: o valor fun-



cional, que se refere aos atributos do produto, associado às especificações técnicas e sua utilidade primária; valor social, que consiste na percepção a respeito da associação do consumo aos relacionamentos entre as pessoas envolvidas no processo de consumo; o valor emocional, que diz respeito à forma como o consumo pode afetar os sentimentos do consumidor; valor epistêmico, que se refere à possibilidade de um produto em gerar conhecimentos ou satisfazer a alguma curiosidade; e valor condicional, que diz respeito à possibilidade de que em determinadas circunstâncias a escolha de consumo está relacionada a algo especial, sem a qual a decisão seria relativizada.

Costa e Oliveira (2008) também destacam a contribuição de LeBlanc e Nguyen (1999), quando discutem a qualidade da educação recebida dos professores, identificando em sua pesquisa que as percepções dos alunos sobre o tema exerceu grande influência no quesito “valor percebido” e constatam que a satisfação de desejos, a imagem corporativa, juntamente com fatores afetivos e sociais são fortes impulsionadores de valor em um ambiente de educação.

O papel do professor é descrito por Abreu e Masetto (1997) como sendo o facilitador da aprendizagem; não é ensinar ou transmitir in-

formações, mas, sim, ajudar o aluno a aprender e fazer com que ele busque informações. Para isso é necessário que ambos estejam abertos a modificações, visto que a aprendizagem é um processo contínuo. Segundo Marion (1996), além de conhecer a área que vai lecionar, o professor deve demonstrar interesse ao passar o conteúdo ao alunos, para que estes sintam-se motivados com o ensino da disciplina. Destaca ainda que, no caso do ensino da Contabilidade, existem disciplinas complexas que, caso não sejam passadas com entusiasmo, o aluno pode não compreender a importância delas.

No mesmo sentido, Abreu e Masetto (1997) apontam que o professor que busca ter um comportamento em que exista boa relação com o aluno propicia um melhor aprendizado. Laffin (2005) destaca a importância da reflexão como crítica sobre a aula ministrada, a fim de perceber problemas do aluno e além da resolução destes problemas, a sua melhora como professor de Contabilidade. Destaca também a insatisfação dos alunos quanto à necessidade de inserir-se no mercado de trabalho, por não se sentirem aptos para o exercício da profissão. Deste modo, aponta para a importância da contínua formação do professor de Contabilidade.

Deste modo, a proposta de Seth, Newman e Gross (1991) serviu de base para outros estudos, como de Leblanc e Nguyen (1999) e de Costa (2007), que desenvolveram estudos tendo o valor como multidimensional e em um contexto empírico, tanto de graduação como de pós-graduação *lato sensu*.

Além das dimensões mencionadas, Costa e Oliveira (2008) inserem em seu estudo o valor da reputação, do prestígio profissional e da identificação com o curso. A reputação é avaliada a partir da proposta de Leblanc e Nguyen (1999) e Costa (2007), com ênfase, especificamente, na reputação da instituição. O prestígio foi avaliado por Costa, Brasileiro e Soares (2007), e adotaram o conceito estabelecido por Lino (2004, p. 14), denominado pela autora como *status* profissional, e refere-se à “importância ou significação percebida acerca do trabalho, tanto pelo ponto de vista individual como pelo ponto de vista de outros membros de um grupo social”. Para os autores, há a necessidade de motivar adequadamente os futuros profissionais, e que a motivação passa pela oferta de elevado valor por parte das instituições. Ou seja, o prestígio profissional está diretamente ligado ao valor percebido, visto que o profissional percebe o prestígio de sua profissão.

“Informações como a contribuição da formação acadêmica para a vida profissional do egresso, absorção pelo mercado de trabalho, satisfação profissional e o perfil do profissional são informações necessárias para a avaliação da formação e para a melhoria do ensino, permitindo-se realizar mudanças necessárias nos currículos e processos de ensino e aprendizagem.”

De acordo com Franzoi (2003), a identificação com a profissão está relacionada ao reconhecimento do sujeito a respeito do reconhecimento social da utilidade da atividade e do conhecimento; implica a sua identificação com a atividade que desempenha, que o faz permanecer na profissão, não alimentando a intensão de desempenhar outra atividade, ou seja, de ter uma nova profissão. Essa dimensão é avaliada por Costa e Oliveira (2008) na perspectiva proposta por Farrell (2006), que avalia quanto o estudante se vê identificado com a profissão na qual está se formando.

Além destes construtos, utiliza-se a variável “percepção geral de valor”, proposta por Leblanc e Nguyen (1999), que identifica o entendimento do respondente de que todos os gastos incorridos na realização de um curso são compensados por tudo o que se recebe.

Sendo assim, neste estudo o valor percebido é avaliado aplicando-se o constructo desenvolvido por Costa e Oliveira (2008), que compreende as dimensões evidenciadas no Quadro 1.

Observa-se que, a partir do estudo sobre valor percebido pro-

posto por Sheth, Newman e Gross (1991), a pesquisa foi aprofundada e ampliada por Leblanc e Nguyen (1999); Costa (2007); e Costa e Oliveira (2008).

2.3 Estudos relacionados

Destaca-se que os estudos evidenciados na literatura são aplicados a alunos de instituições de ensino, ou seja, que ainda não concluíram o processo de formação. Esta pesquisa, por sua vez, é aplicada a egressos do curso de Ciências Contábeis, que podem apresentar perspectivas diferentes das dimensões sobre o valor percebido do curso.

Costa e Oliveira (2008) verificaram como os estudantes de Administração e Ciências Contábeis avaliam o curso e a profissão, considerando as perspectivas do valor no serviço recebido, do prestígio percebido na profissão e da identificação com a profissão. As maiores médias identificadas são para valor epistêmico, valor emocional e identificação; a menor média foi para valor funcional (desejo e satisfação). Os principais fatores de influência sobre a percepção geral de valor foram: relação entre preço e qualida-

de, reputação da instituição, valor epistêmico e valor emocional.

Rêgo e Andrade (2010) realizaram pesquisa com o objetivo de evidenciar o perfil dos egressos do curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, no período de 2003 a 2007. Os resultados apontam que 50% dos egressos escolheram o curso devido às perspectivas de empregabilidade oferecida pela área, seguida da opção de concursos públicos (19,76%); 58,14% afirmaram que, entre as maiores dificuldades vivenciadas no exercício da profissão têm relação à baixa remuneração e à falta de valorização profissional; 53,8% não cursa ou cursou pós-graduação (*latu sensu e/ou stricto sensu*); 29,07% trabalha fora da área da Contabilidade; 92,73% deles já possui um posicionamento no campo de atuação profissional; quanto à renda mensal dos egressos, verificou-se que 62,79% deles possuem renda que varia entre 3 e 6 salários mínimos.

Vieira, Huppés e Milach (2008) analisaram a satisfação dos alunos de Ciências Contábeis da Universidade de Santa Maria e concluíram

Quadro 1 – Dimensões de valor percebido

Dimensão	Descrição	Fonte
Valor funcional (preço/qualidade)	Utilidade econômica, benefícios de possuir o produto ou serviço, subjacente ao desempenho do objeto em uma série de atributos salientes tais como preço, confiabilidade e durabilidade.	Sheth, Newman e Gross (1991); Leblanc e Nguyen (1999)
Valor funcional (desejo de satisfação)	Utilidade econômica, associada ao valor para os estudantes com respeito a conseguir um emprego futuro, e de alcançar as aspirações na carreira.	Sheth, Newman e Gross (1991); Leblanc e Nguyen (1999); Costa (2007)
Valor social	Utilidade que os alunos atribuem aos amigos em suas aulas, bem como ao grupo e às atividades sociais que agregam valor à sua experiência de aprendizagem.	Sheth, Newman e Gross (1991),
Valor emocional	Estado afetivo dos alunos na forma de sentimentos positivos que eles têm em relação ao seu campo de estudo.	Sheth, Newman e Gross (1991); Leblanc e Nguyen (1999)
Valor epistêmico	Capacidade da instituição de oferecer serviços educacionais de qualidade aos alunos através do conhecimento e orientação fornecidos pelo corpo docente.	Sheth, Newman e Gross (1991); Leblanc e Nguyen (1999)
Valor de reputação	Crença dos alunos de que a imagem projetada por sua escola de negócios está intimamente ligada ao valor de seu diploma.	Leblanc e Nguyen (1999); Costa (2007)
Identificação	Identificação do estudante com a profissão, com o propósito de avaliar o quanto o estudante se vê identificado com a profissão na qual está se formando.	Farrell (2006)
Prestígio	Prestígio percebido da profissão, com sentido semelhante àquele utilizado na dimensão de valor de reputação, com ênfase na profissão.	Costa e Oliveira (2008)
Valor geral percebido	O aluno entende que todos os gastos que tem na realização do curso são compensados por tudo o que recebe.	Leblanc e Nguyen (1999)

Fonte: adaptado de Costa e Oliveira (2008)

que o envolvimento do professor e o interesse do estudante influenciam positivamente na satisfação do estudante em relação ao curso.

3. Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa se caracteriza como descritiva. Quanto à abordagem do problema, é quantitativa. A coleta de dados é realizada por meio de questionário encaminhado aos egressos do curso de Ciências Contábeis. A escolha da IES se deu por acessibilidade.

O questionário é composto de duas seções: a primeira refere-se ao perfil dos respondentes; a segunda seção busca identificar o valor percebido dos egressos. Destaca-se que, para a identificação do perfil dos alunos, o questionário foi elaborado com base em questionários realizados por Rego e Andrade (2010).

Quando ao bloco de questões para se identificar o valor percebido, utiliza-se o questionário proposto por Costa e Oliveira (2008), que está organizado em oito dimensões, além de uma questão para se identificar o valor geral percebido, conforme demonstrado no Quadro 2.

Os questionários foram transcritos conjuntamente para o *google docs*, com afirmativas baseadas em escala Likert de ordem crescente de 1 a 7 pontos: de “totalmente em desacordo” a “totalmente de acordo”. O instrumento foi encaminhado via e-mail a 1.200 egressos, retornando 149 questionários respondidos.

Como técnica de análise dos dados, utiliza-se a regressão linear múltipla, para identificar a relação entre as dimensões do valor percebido e o valor geral percebido, denominada “geral” neste estudo.

Os dados foram analisados utilizando-se o *software* SPSS versão

22. Sendo assim, primeiramente verificam-se os pressupostos do modelo de regressão. Segundo Fávero et al. (2009), os pressupostos do modelo de regressão são, entre outros: o problema da autocorrelação dos resíduos, que pode ser identificada com a aplicação do teste de Durbin-Watson. Outro pressuposto é o problema da multicolinearidade, que é a possibilidade de haver uma alta correlação entre as variáveis explicativas. Para identificar a multicolinearidade em modelos de regressão, utiliza-se a estatística VIF (*Variance Inflation Factor*). Valores de VIF acima de 5 indica haver alta relação linear e problemas de multicolinearidade.

Ainda, segundo Fávero et al. (2009), a significância do modelo do estudo precisa ser testada. Para tanto, verifica-se a significância conjunta das variáveis explicativas, por meio do teste *F*, com um grau de confiança de 95%, com significância abaixo de 5% ($F < 0,05$).

Os resultados são apresentados, primeiramente, avaliando-se o perfil do respondente e, em seguida, a avaliação da relação entre as dimensões do valor percebido.

4. Apresentação dos Resultados

Nesta seção apresentam-se os resultados da pesquisa. Sendo assim, primeiramente se evidencia o perfil dos egressos, seguida da análise descritiva dos resultados e, por fim, a análise de regressão.

4.1 Perfil dos egressos

Nos resultados sobre o perfil dos egressos, identificam-se aspectos, como sexo, idade, estado civil, área de atuação, salário e formação continuada. Sendo assim, observa-se que 57% dos egressos são do sexo feminino; 49% são solteiros; e 38,9% são casados. Os demais resultados são apresentados em Tabelas, em que se evidenciam os valores absolutos (A) dos resultados e os valores relativos (%). Deste modo, na Tabela 1, apresenta-se a idade dos respondentes, organizada por faixa etária.

A maioria dos participantes da pesquisa (67,8%) tem idade até 30 anos, o que pode explicar que 49% dos egressos são solteiros. A faixa etária com menor participação na pesquisa é de 35 a 40 anos (6,7%). Na Tabela 2, apresenta-se a faixa salarial dos egressos.

Tabela 1 – Idade dos egressos

Faixa etária	A	%
Até 25 anos	50	33,6
Acima de 25 até 30 anos	51	34,2
Acima de 30 até 35 anos	22	14,8
Acima de 35 até 40 anos	10	6,7
Acima de 40 anos	16	10,7
Total geral	149	100,0

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Tabela 2 – Salário dos egressos

Faixa salarial	A	%
Acima de R\$ 1.000,00 até R\$ 2.000,00	33	22,1
Acima de R\$ 2.000,00 até R\$ 3.000,00	47	31,5
Acima de R\$ 3.000,00 até R\$ 4.000,00	25	16,8
Acima de R\$ 4.000,00	39	26,2
Não possuo renda	5	3,4
Total geral	149	100,0

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Observa-se que a faixa salarial mais evidenciada é acima de R\$2.000,00 até R\$3.000,00 (31,5%), seguida da faixa de acima de R\$4.000,00 (26,2%). Destaca-se que a maioria dos respondentes é jovem, portanto, estão há pouco tempo no mercado de trabalho. Verificou-se, por meio de análise de correlação, que há correlação entre a idade e salário, indicando que quanto maior a idade, maior o salário. Na pesquisa de Rego e Andrade (2010), a renda mensal de 62,79% dos egressos varia entre 3 e 6 salários mínimos.

Quanto aos motivos que influenciaram a decisão de cursar Ciências Contábeis, os resultados estão descritos na Tabela 3.

Ao avaliar os motivos pelos quais os egressos resolveram cursar Ciências Contábeis, destaca-se que 49,7% o fizeram para como reparação para conseguir um emprego (público ou privado); 21,5% para melhorar a prática profissional, indicando que já trabalhavam na área; 9,4% preparação para gerenciar empresa própria ou da família. Falta de opção de curso que desejava cursar e falta de opção, na época, somam apenas 2 pessoas.

Verificou-se também se os egressos trabalham, ou não, em atividades associadas ao curso. Os resultados demonstram 83,2% dos egressos trabalharam em atividades associadas ao curso, enquanto 16,8% não trabalharam em atividades associadas ao curso.

Buscou-se identificar também a atividade desenvolvida logo depois de terminar o curso, e os resultados estão evidenciados na Tabela 4.

Verifica-se que 51,7% continuou trabalhando no mesmo emprego, o que remete aos resultados da Tabela 3, em que 21,5% optaram por cursar Ciências Contábeis para melhorar a prática profissional. Além disso, observa-se que

30,2% conseguiu emprego público ou privado, o que foi a aspiração de 49,7% dos egressos ao iniciar o curso. Na Tabela 5, apresentam-se os resultados concernentes à área de atuação dos egressos.

Observa-se que os maiores percentuais, no que se refere à atuação profissional, estão relacionados às áreas de Contabilidade Tributária (20,5%) e Escrituração Contábil (18,9%). Esse resultado

Tabela 3 – Motivos da escolha do curso

Motivos	A	%
Preparação para conseguir um emprego (público ou privado).	74	49,7
Para melhorar minha prática profissional.	32	21,5
Preparação para gerenciar empresa própria ou da família.	14	9,4
Porque meu emprego exigia formação superior.	11	7,4
Adquirir conhecimentos para abrir meu próprio negócio.	10	6,7
Falta de opção do curso que gostaria de cursar no momento que ingressei na faculdade.	1	0,7
Falta de opção na época.	1	0,7
Manter a empregabilidade.	1	0,7
Mercado de trabalho.	1	0,7
Na época era o único que eu tinha acesso em minha cidade.	1	0,7
Não havia na região o curso que desejava fazer, então optei por contábeis sem muitos motivos.	1	0,7
Porque amo Contabilidade.	1	0,7
Porque eu gosto e admiro a ciência da Contabilidade.	1	0,7
Total geral	149	100

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Tabela 4 – Mercado de trabalho após a formação

Área de atuação	A	%
Continuou trabalhando no mesmo emprego.	77	51,7
Conseguiu um emprego, público ou privado.	45	30,2
Trabalhou em empresa de sua família.	11	7,4
Trabalhou em sua própria empresa.	10	6,7
Não trabalhou (parou ou continuou estudando).	4	2,7
Mudei de área de atuação, trabalhava em contabilidade e mudei para área de consultoria.	1	0,7
Mudei de emprego e fui trabalhar na área.	1	0,7
Total geral	149	100,0

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Tabela 5 – Área de atuação

Área de atuação	A	%
Auditoria	3	2,4
Contabilidade Comercial	5	3,9
Contabilidade de Custos	4	3,1
Contabilidade Gerencial	12	9,4
Contabilidade Pública	11	8,7
Contabilidade Tributária	26	20,5
Controladoria	5	3,9
Escrituração Contábil	24	18,9
Finanças	13	10,2
Perícia	2	1,6
Recursos Humanos/Setor de Pessoal	11	8,7
Outros	8	6,3
Total	127	100

Fonte: dados da pesquisa (2017)

pode refletir a realidade da região, que contempla um número expressivo de empresas de serviços contábeis. No entanto, evidencia-se que há atuação também nas áreas de Contabilidade Gerencial (9,4%) e Finanças (10,2%).

Os egressos foram consultados sobre sua formação continuada, logo após concluírem o curso de graduação, e os resultados são evidenciados na Tabela 6.

Observa-se que 51,7% dos egressos ingressaram em curso de especialização logo após concluírem a graduação; 35,6% parou de estudar; 5,4% fez outro curso de graduação; e 5,4% ingressou no mestrado.

4.2 Estatística descritiva das dimensões do valor percebido

Nesta seção, apresenta-se o resultado da estatística descritiva em que se avalia o mínimo, máximo, média e desvio padrão das dimensões do valor percebido (Tabela 7).

Observa-se que as dimensões que apresentam valor mínimo de 1 são: valor geral, identificação e prestígio; a dimensão valor epistêmico apresenta valor mínimo de 3; a dimensão prestígio apresenta valor máximo de 6; a dimensão com maior média (5,6) é valor emocional, que diz respeito ao estado afetivo do aluno em relação ao campo de estudo e a dimensão valor epistêmico apresenta média de 5,36. Essa dimensão refere-se à percepção dos alunos sobre os serviços educacionais oferecidos pela instituição e das orientações do corpo docente. A dimensão com menor média (4,14) é prestígio, que se refere ao prestígio percebido sobre a profissão. Os resultados convergem com os encontrados por Costa e Oliveira (2010), pois a dimensão com maiores médias encontradas foram para o valor epistêmico e valor emocional.

2.3 Avaliação dos constructos

A seguir, apresentam-se os testes relacionados à análise das variáveis explicativas utilizadas, verificando a relação com a variável dependente, que é o valor geral percebido. Para tanto, primeiramente, apresenta-se o resumo do modelo para verificar a correlação entre as variáveis (Tabela 8).

Ao se analisar o resumo do modelo, percebe-se que o conjunto de

variáveis explica 50,8% da variável geral. Além disso, o resultado do teste de Durbin-Watson é de 1,965, o que indica que não ocorre o problema de multicolinearidade entre os resíduos. Na Tabela 9, evidencia-se o nível de significância do modelo.

O nível de significância é de 0,000, indicando que pelo menos uma das variáveis independentes é significativa para explicar a variável geral.

Tabela 6 – Formação continuada

Curso	A	%
Fez um curso de especialização.	77	51,7
Parou de estudar por um período e somente trabalhou.	53	35,6
Fez outro curso de graduação.	8	5,4
Fez um curso de mestrado.	8	5,4
Curso técnico ligado ao meu emprego.	1	0,7
Curso de Inglês.	1	0,7
Concluiu outra graduação.	1	0,7
Total geral	149	100,0

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Tabela 7 – Análise descritiva

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Valor geral	149	1	7	4,94	1,561
Valor funcional (preço e qualidade)	149	2	7	5,14	1,235
Valor emocional	149	2	7	5,60	1,124
Valor epistêmico	149	3	7	5,36	1,066
Valor de reputação	149	2	7	5,29	1,109
Valor funcional (desejo e satisfação)	149	2	7	5,04	1,063
Valor social	149	2	7	5,35	1,037
Identificação	149	1	7	5,02	1,518
Prestígio	149	1	6	4,14	,944

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Tabela 8 – Resumo do modelo

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa	Durbin-Watson
1	,726 ^a	,528	,508	1,095	1,965

a. Preditores: (Constante), Soc, Emoc, FunD, Reput, FuncPQ, Epist

b. Variável dependente: GERAL

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Tabela 9 – Significância do modelo

Modelo	Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	F	Sig.	
1	Regressão	190,234	6	31,706	26,449	,000 ^b
	Resíduos	170,223	142	1,199		
	Total	360,456	148			

a. Preditores: (Constante), Soc, Emoc, FunD, Reput, FuncPQ, Epist

b. Variável dependente: GERAL

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Na Tabela 10, avaliam-se a significância estatística de cada uma das variáveis e as estatísticas de colinearidade, por meio da tolerância e do Fator de Inflação da Variância (VIF).

Identifica-se na Tabela 9 que as variáveis dos valores funcional (preço e qualidade); emocional; reputação; e funcional (desejo e satisfação) apresentam níveis de significância menor do que 0,05. Já as variáveis que representam os valores epistêmico ($p=0,903$) e social ($p=0,362$) apresentam resultados acima de 0,05, portanto, devem ser excluídas do modelo (FÁVERO et al., 2009).

Na Tabela 11, evidenciam-se os resultados dos coeficientes após a retirada das variáveis dos valores epistêmico e social.

Observa-se que, após a retirada das variáveis dos valores epistêmico e social, todas as demais variáveis apresentam nível de significância abaixo de 0,05, e os valores de

VIF são inferiores a 5, indicando que não há multicolinearidade no modelo.

Sendo assim, pode-se identificar que a dimensão que mais influencia o valor geral percebido pelos egressos é a funcional (desejo/satisfação), que diz respeito à utilidade econômica, associada ao valor para os estudantes com respeito a conseguir um emprego futuro, e de alcançar as aspirações na carreira ($\beta=,600$ $p=,000$). Em seguida, têm-se a dimensão funcional (preço/qualidade), que diz respeito à utilidade econômica, e os benefícios de possuir o produto ou serviço subjacente ao desempenho do objeto, em uma série de atributos salientes, tais como preço, confiabilidade e durabilidade. Logo após, tem-se a dimensão de valor emocional, que trata do estado afetivo dos alunos na forma de sentimentos positivos que eles têm em relação ao seu campo de estudo.

Já a dimensão reputação, que diz respeito à crença dos alunos de

que a imagem projetada por sua escola está intimamente ligada ao valor de seu diploma, tem influência negativa ($\beta= -,315$ $p= ,003$) sobre o valor geral, o que indica que quanto maior o valor da reputação, menor é o valor geral.

Os resultados divergem dos encontrados por Costa e Oliveira (2008), pois a dimensão que mais influenciou o curso de Ciências Contábeis foi a do valor funcional (preço/qualidade), seguida do valor epistêmico e reputação. As demais dimensões não apresentaram influência. Destaca-se que a pesquisa foi realizada pelos autores em instituição pública e, como tal, o ensino é gratuito, o que pode explicar a maior influência do valor funcional (preço/qualidade), enquanto que esta pesquisa é realizada em IES comunitária, em que o aluno paga mensalidade do curso. Em segundo lugar, identificaram o valor epistêmico, que nesta pesquisa foi excluída do modelo.

Tabela 10 – Coeficientes

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	Intervalo de confiança 95,0% para B		Estatísticas de colinearidade	
	B	Modelo padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior	Tolerância	VIF
(Constante)	-,754	,570		-1,323	,188	-1,880	,373		
FuncPQ	,310	,140	,246	2,216	,028	,034	,587	,271	3,697
Emoc	,265	,108	,191	2,445	,016	,051	,479	,547	1,828
Epist	,020	,164	,014	,122	,903	-,304	,344	,265	3,768
Reput	-,470	,159	-,334	-2,955	,004	-,785	-,156	,260	3,849
FunD	,862	,131	,588	6,575	,000	,603	1,122	,416	2,402
Soc	,122	,133	,081	,915	,362	-,142	,386	,423	2,366

a. Variável dependente: GERAL

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Tabela 11 – Coeficientes

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	Intervalo de confiança 95,0% para B		Estatísticas de colinearidade	
	B	Modelo padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior	Tolerância	VIF
(Constante)	-,570	,542		-1,053	,294	-1,641	,501		
FuncPQ	,344	,135	,272	2,537	,012	,076	,611	,288	3,476
Emoc	,296	,101	,213	2,930	,004	,096	,496	,625	1,601
Reput	-,444	,147	-,315	-3,026	,003	-,734	-,154	,304	3,289
FunD	,880	,130	,600	6,789	,000	,624	1,137	,423	2,362

a. Variável dependente: GERAL

Fonte: dados da pesquisa (2017)

“Para os autores, há a necessidade de motivar adequadamente os futuros profissionais, e que a motivação passa pela oferta de elevado valor por parte das instituições. Ou seja, o prestígio profissional está diretamente ligado ao valor percebido, visto que o profissional percebe o prestígio de sua profissão.”

Além disso, observa-se que a pesquisa de Costa e Oliveira (2008) foi realizada com alunos de todos os períodos da graduação e esta pesquisa é aplicada a egressos. Assim, alunos de graduação podem ter percepções diferentes de valor, se comparados com egressos.

5. Conclusão

O objetivo da presente pesquisa foi avaliar o valor percebido e o perfil dos alunos do curso de Ciências Contábeis de uma IES localizada na mesorregião do Vale do Itajaí (SC). No que se refere ao perfil dos egressos, observa-se que, embora a maioria deles (67,8%) tenha idade até 30 anos, o valor do salário da maioria é de até R\$3.000,00, o que indica que há necessidade, por parte do mercado de trabalho, de maior valorização do profissional da área da Contabilidade, principalmente no início da carreira, pois os resultados também apontam, que com o passar do tempo, há maior valorização em termos salariais.

Quanto às áreas de atuação no mercado de trabalho, percebe-se que muitos estão envolvidos em atividades relacionadas às empresas de serviços contábeis. Além disso, pode-se verificar que o mercado oferece muitas oportunidades em termos de área de atuação para o profissional formado em Ciências Contábeis. No que se refere à formação continuada, a maioria (51,7%) dos egressos ingressaram em curso de especialização logo após concluírem a graduação e 5,4% ingressou no mestrado.

No que se refere ao valor percebido, observa-se que as variáveis dos valores epistêmico e social não apresentaram nível de significância abaixo de 0,05. Pode-se identificar que a dimensão que mais influencia o valor geral percebido pelos egressos é o valor funcional (desejo/satisfação), que diz respeito à utilidade econômica, associada ao valor para os estudantes com respeito a conseguir um emprego futuro, e de alcançar as aspirações. Deste modo,

mesmo que os salários dos egressos não sejam expressivos, eles consideram que a realização do curso de Ciências Contábeis permitiu a eles ingressarem no mercado de trabalho e alcançar seus objetivos.

Além da dimensão do valor funcional (desejo/satisfação), as dimensões de valores funcional são (preço/qualidade) seguidas da dimensão valor emocional. Observa-se que todas as dimensões se referem ao valor atribuído, no sentido de se sentirem satisfeitos com os resultados alcançados após a conclusão do curso.

A pesquisa apresenta limitações, pois avaliou a perspectiva de egressos de uma única IES da região. No entanto, contribui com os gestores no sentido de identificar o perfil e a percepção dos egressos no que se refere ao valor atribuído ao curso de Ciências Contábeis.

Sendo assim, novas pesquisas podem ser realizadas, tanto na própria região como em outras regiões do estado e do Brasil, possibilitando assim a comparação dos resultados.

6. Referências

ABREU, M. C.; MASETTO, M. T. *O professor universitário em aula: prática e princípios teóricos*. 11. ed. São Paulo: MG, 1997.

BRASIL. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. 2004. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf. Acesso em 32 mai. 2017.

BREI, V. A.; ROSSI, C. A. V. Confiança, valor percebido e lealdade em trocas relacionais de serviço: um estudo com usuários de internet banking no Brasil. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 2, p. 145-168, 2005.

COSTA, F. J.; OLIVEIRA, L. G. L. Valor percebido no curso, percepção do prestígio e identificação com a profissão: uma análise junto a estudantes de administração e contabilidade. *Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria*, v. 1, n. 3, p. 453-468, 2008.

COSTA, F. J. *A influência do valor percebido pelo cliente sobre os comportamentos de reclamação e boca a boca: uma investigação em cursos de pós-graduação lato sensu*. 240f. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo, São Paulo, 2007

COSTA, F.J.; BRASILEIRO, A.S.B.; SOARES, A. A Formação em Administração na perspectiva do aluno: valor percebido no curso, percepção do prestígio e identificação com a profissão. ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE-ENEPO, v. 1, 2007.

FAVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L. CHAN, B. L. *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisão*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FRANZOI, N. L. Da profissão como profissão de fé ao "mercado em constante mutação": trajetórias e profissionalização dos alunos do Plano Estadual de Qualificação do Rio Grande do Sul (PEQ-RS). *Campinas: UNICAMP*, 2003.

LAFFIN, M. *De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade*. Florianópolis: Imprensa Universitária UFSC, 2005.

LEBLANC, G.; NGUYEN, N. Lening to the customer's voice: examining perceived service value among business college students. *International Journal of Educational Management*, v. 13, n. 4, p. 187-198, 1999.

LINO, M. M. *Satisfação profissional entre enfermeiras de UTI: adaptação transcultural do Index of Work Satisfaction (IWS)*. 238f. Tese (Doutorado em Enfermagem) - Escola de Enfermagem da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

LOUSADA, A. C. Z.; MARTINS, G. A. Egressos como fonte de informação à gestão dos cursos de Ciências Contábeis. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 16, n. 37, p. 73-84, 2005.

MARION, J. C. *O ensino da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1996.

PELEIAS, I. R.; GUIMARÃES, P.C.; SILVA, D.; ORNELAS, M. M. G. Identificação do perfil profissiográfico do profissional de contabilidade requerido pelas empresas, em anúncios de emprego na região metropolitana de São Paulo. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 5, n. 2, p. 132-141, 2008.

RÊGO, T. F.; ANDRADE, E. R. G. Perfil e campo de atuação profissional dos egressos do Curso de Ciências Contábeis da UFRN. *Revista Ambiente Contábil*, v. 2, n. 2, 2010.

SHETH, J. N.; NEWMAN, B. I.; GROSS, B. L. Why we buy what we buy: A theory of consumption values. *Journal of business research*, v. 22, n. 2, p. 159-170, 1991.

SIRDESHMUKH, D.; SINGH, J.; SABOL, B. Consumer trust, value, and loyalty in relational exchanges. *Journal of marketing*, v. 66, n. 1, p. 15-37, 2002. VIEIRA, K. M.; MILACH, F. T.; HUPPES, D. Equações estruturais aplicadas à satisfação dos alunos: um estudo no curso de Ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Maria. *Revista de Contabilidade e Finanças da USP*, v.19, n. 48, p. 65-76, 2008.

ZEITHAML, V. A. Consumer perceptions of price, quality, and value: a means-end model and synthesis of evidence. *Journal of Marketing*, v. 52, p. 2-22, 1998.
