

Subjetividade na Contabilidade: A Influência das Características dos Contadores na Classificação de Provisão e Passivo Contingente

Ulisses de Souza

Faculdade de Tecnologia Nova Palhoça (FATENP)

E-mail: ullisses_souza@hotmail.com

Ernando Fagundes

Faculdade de Tecnologia Nova Palhoça (FATENP)

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: fagundes.ernando@gmail.com

Rodrigo Rengel

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: rengel.rodrigo@hotmail.com

Resumo

Mesmo que defina os critérios para classificar a provisão, a norma contábil vigente abre espaço para questionamentos, visto que não especifica o que deve ser suficiente para provar uma saída do recurso e nem o que é suficiente para saber se o valor estimado é confiável ou não. O objetivo deste artigo foi analisar se as características demográficas dos contadores entrevistados influenciam na tomada de decisão referente situações que envolvem passivos contingentes e provisão. Trata-se de uma pesquisa quantitativa, aplicada, descritiva e de levantamento ou *survey*. Para realização deste trabalho aplicou-se um questionário com contadores da região de Palhoça. A amostra de pesquisa totalizou 47 participantes. Obteve-se dados das características demográficas dos respondentes e como cada um classificaria os cenários apresentados entre passivo contingentes e provisões. Foi possível verificar que os contadores possuem entendimento sobre passivos contingentes e provisões em desacordo com as normas referentes ao assunto, mais especificamente o CPC 25. Por meio da análise dos dados obtidos, algumas características demográficas têm forte influência nas escolhas de classificação sobre provisão e passivo contingente, e outras se quer afetam essa decisão.

Palavras-chave: Subjetividade; Passivo Contingente; Provisões.

Linha Temática: Contabilidade Financeira – Convergência Internacional e Comparada

Realização:

1 Introdução

Com o avanço da globalização, a profissão contábil está cada vez mais complexa e com isso geram-se novas demandas aos contadores (Niyama, Rodrigues, & Rodrigues, 2015). Os empresários precisam cada vez mais dos profissionais contábeis para auxílio na tomada de decisões e no suporte para manter suas empresas regularizadas em relação ao fisco e aos órgãos fiscalizadores (Niyama, Rodrigues, & Rodrigues, 2015).

Para as diversas operações existentes na contabilidade para o controle de patrimônio existem normas que regulam como o contador deve fazer isso legalmente. O IASB, órgão responsável por emitir as normas internacionais, baseia-se em princípios contábeis ao invés de regras, fato que torna as normas flexíveis, portanto abre-se espaço para interpretação, principalmente no momento da harmonização para cada país com culturas diferentes. Nessas mudanças de leis e nas necessidades de prestação de informação aos usuários, houve um aumento na subjetividade inerente a profissão contábil. As normas não são totalmente objetivas, deste modo, diferentes pessoas que leem estas podem chegar a conclusões diferentes. O mesmo acontece com o balanço patrimonial, o qual ao apresentar a situação financeira de determinada empresa, pode apresentar diferentes interpretações para diferentes analisadores, algo que é relevante, em virtude de influenciar a tomada de decisão (Niyama, Rodrigues, & Rodrigues, 2015)

As obrigações de uma empresa são representadas no balanço patrimonial no grupo das contas do passivo. No passivo existem dois termos que remetem com clareza a subjetividade da contabilidade atualmente, que é o caso das provisões e dos passivos contingentes. O pronunciamento de número 25 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é o responsável por definir como os profissionais devem tratar situações que envolvem as provisões e os passivos contingentes.

Provisões são passivos de valores incertos e passivos contingentes são obrigações é uma possível obrigação da empresa que resulta de eventos anteriores, mas, que só será confirmada pela existência de um evento futuro (CPC 25, 2009). Já o passivo contingente refere-se a uma obrigação que não é reconhecida por não ser provável uma saída de recursos para liquidar a mesma e ou pôr o valor da obrigação não poder ser mensurado confiavelmente (CPC 25, 2009). Caso uma obrigação cumpra os critérios de reconhecimento citados anteriormente, a mesma deve ser reconhecida como provisão no passivo.

Mesmo que defina os critérios para classificar a provisão, o pronunciamento abre espaço para questionamentos já que não especifica o que deve ser suficiente para provar uma saída do recurso e nem o que é suficiente para saber se o valor estimado é confiável ou não. O pronunciamento remete a subjetividade e cada usuário pode interpretá-lo de uma forma, diante dessa situação, têm-se a seguinte pergunta de pesquisa: **Quais características dos contadores influenciam na classificação do passivo contingente ou provisão?**

Desse modo, objetiva-se analisar quais características dos contadores influenciam na classificação do passivo contingente ou provisão. Para alcançar esse objetivo foi feito um

Realização:

questionário, aplicado com contadores da região de Palhoça, contatados por *e-mail* e telefonemas. Neste questionário apresentou-se situações que envolvem a decisão de classificá-la como provisão ou passivo contingente, e após responderem os questionários foi elaborado um agrupamento com as características dos profissionais para relacionar com as respostas que deram sobre a situação apresentada.

A justificativa desse artigo se dá no interesse em analisar o que pode ser relevante em uma pessoa para tomada de decisão que envolve provisões e passivos, que como toda a matéria da contabilidade permite a subjetividade, o estudo foi feito para saber que fatores podem levar um profissional a tomar uma decisão diferente de outro mesmo que alei apresente a forma como deve ser feito. No âmbito social a pesquisa pode ser importante no sentido de mostrar como é o conhecimento dos profissionais da área em relação a esse assunto e se estão seguindo o que as normas pedem e isso pode ser importante também na prática até no momento da contratação de um profissional para um escritório, pois a pesquisa pode servir de auxílio em relação a análise de conhecimento das pessoas e a suas características que influenciam na tomada de decisão.

Este artigo é dividido em cinco seções com início nesta introdução, em seguida a fundamentação teórica, os procedimentos metodológicos aparecem na terceira seção, na sequência as análises dos dados e discussão dos resultados e por fim as conclusões seguidas das referências.

2 Fundamentação teórica

2.1 Subjetividade na contabilidade

A subjetividade na contabilidade ganhou ênfase por conta dos avanços de vários fatores ligados a profissão como, tecnologia, novas leis, capacitação dos usuários. Com o avanço da tecnologia e a informatização na sociedade e nas empresas, a forma do profissional contábil trabalhar mudou (Diniz & Lopes, 2003). A contabilidade que tem o foco voltado à objetividade de seus números abre espaço a um conceito que pode ser muito benéfico aos usuários, à flexibilidade das leis e todas as normas permite que diferentes usuários interpretem a mesma lei de maneira diferente, fato que faz com que as informações contábeis ganhem um caráter subjetivo e dá origem a ideia da contabilidade criativa (Diniz & Lopes, 2003). O fato de mudar a tradição da contabilidade em relação a sua objetividade não interfere no crescimento do profissional na área, agora a contabilidade passa a ser mais analítica e precisa ainda mais de transparência nas informações (Santos & Silva, 2016).

O crescimento do conceito de contabilidade criativa que remete a subjetividade e flexibilidade nas normas da contabilidade é inevitável pelo fato de que tudo no âmbito empresarial está em crescimento também (Oliveira & Souza, 2013). Competitividade nos diversos ramos de negócios, órgãos fiscalizadores que criam leis para regulamentação das operações e cobrança de impostos, estrutura financeira das empresas e a própria legislação que diz como o contador deve exercer sua função são fatores que ajudam no crescimento da contabilidade criativa, fatos que fazem as informações contábeis fornecidas pelo contador possuir cada vez mais características subjetivas (Oliveira & Souza, 2013). Existem normas para a elaboração de uma informação contábil que sempre deverão ser seguidas e que remetem a objetividade do trabalho em si. Com os avanços da profissão além de todas as leis que são criadas

Realização:

diariamente, é inevitável deixar de incluir elementos da subjetividade em uma informação contábil, principalmente ao tratar de estimativas, com isso os contadores ganham aberturas para interpretar de formas diferentes uma mesma realidade (Oliveira & Souza, 2013).

A contabilidade é rígida por normas internacionais que buscam padronizar a forma do profissional executar a profissão de maneira padrão no mundo todo, essas normas internacionais devem ser convertidas de acordo com a cultura de cada país com o objetivo de que no momento de fornecer todos os relatórios necessários eles sejam vistos de maneira parecida. A informação contábil é um dos principais combustíveis para o andamento dos negócios, por meio de uma informação contábil é possível tomar diversos tipos de decisões e por esse motivo uma informação não pode ser apenas um número (Consoni & Colauto, 2016).

A contabilidade criativa se refere ao uso da subjetividade nas leis com objetivo de induzir decisões que trazem benefícios aos usuários da informação contábil. Na prática os profissionais usam a ideia da contabilidade criativa para manipular situações favoráveis à entidade a qual presta serviço sem que isso pareça uma fraude (Ribeiro, 2013; Niyama, Rodrigues & Rodrigues, 2015).

A contabilidade criativa pode ajudar em diferentes tipos de tomadas de decisões como a de investimento, financiamento e captação de recursos. Na prática para manter toda a operação contábil de uma empresa em dia são necessários diversos setores que realizam diferentes exigências pelos órgãos reguladores e todas as obrigações que eles cobram. Existem leis para executar o trabalho no setor fiscal, em recursos humanos, no contábil e a contabilidade criativa é ligada a isso devido à grande quantidade de processos envolvido para elaborar as informações contábeis necessárias, e devido a essa quantidade de processos as leis que são criadas para padronizar o trabalho não conseguem suprir toda necessidade sem deixar aberturas para questionamentos sobre elas, fato que faz algumas situações serem interpretadas de maneiras benéficas a necessidade do contador ou da empresa para qual ele trabalha (Ribeiro, 2013; Niyama, Rodrigues, & Rodrigues, 2015).

O estudo da contabilidade criativa é importante por ser um assunto presente na prática contábil. Usar a subjetividade na profissão contábil pode trazer muitos benefícios aos diversos usuários que necessitam da informação e normalmente trabalhar em cima da flexibilidade que as normas contábeis permitem trazem benefícios já que o usuário pode manipular as demonstrações de acordo com as brechas que as leis permitem a seu favor. Esse tipo de contabilidade se tornou uma prática comum e muitas vezes diversos escândalos estão associados a essa contabilidade criativa. Esta maneira de trabalhar a profissão contábil está ligada ao contabilista e ao seu perfil, que usa como uma estratégia contábil legal para manipulação de resultados (Niyama, Rodrigues, & Rodrigues, 2015; Linhares & Pego, 2017).

A contabilidade subjetiva pode ser muito benéfica ao contador e a entidade pelo qual ele é responsável. A contabilidade criativa é caracterizada como uma “manipulação de forma legal dos resultados” e ainda existem contadores que não se aprofundam para o uso da mesma pelo fato de infringir o código de ética contábil que diz não ser uma atitude ética apresentar resultados da empresa que não condizem com a real situação econômica e financeira da mesma.

2.2 Provisões e Passivos Contingentes

Realização:



O CPC 25 (2009) trata de forma geral as definições e critérios de reconhecimento para provisões e passivos contingentes. Passivos são obrigações que a entidade possui no presente que se originaram de fatos ocorridos anteriormente, além disso, para se caracterizar como passivo a entidade espera que haja uma saída de recurso para liquidar essa obrigação (CPC 25, 2009).

Provisões e passivos contingentes estão muito próximos um ao outro quanto a sua classificação e existem alguns critérios para diferenciá-los que definem como classificar um ou outro em determinada situação. Uma provisão é reconhecida se for provável que para liquidar determinada obrigação presente, a entidade terá uma saída de recurso e ainda o valor dessa obrigação deve ser mensurado de forma confiável. Passivos contingentes são possíveis obrigações futuras da empresa, mas, que no momento atual ainda não é provável uma saída de recurso e nem é possível mensurar de forma confiável o valor dessa futura obrigação, nesse caso, é feita uma nota explicativa que explica esse passivo contingente ao invés de ser lançado no balanço patrimonial como um passivo de fato (CPC 25, 2009).

A harmonização das IRFS e sua adaptação para cada país somado ao fato que as leis existentes em cada um já são complexas principalmente na parte tributária permitem que os contadores usem a subjetividade existente nas leis para manipular o resultado. Ainda que a ideia do CPC seja definir como tratar provisões e passivos contingentes, as definições utilizadas para cada um dos casos abrem espaços para mais interpretações. O gerenciamento de resultados normalmente pode ser bom para os responsáveis pela empresa por permitir produzir informações benéficas a eles e ruim para os investidores e outros usuários que querem injetar dinheiro na empresa pelo mesmo motivo (Coelho & Lopes, 2007) Apesar de permitir essa manipulação, o fato dos passivos contingentes serem demonstrados nas notas explicativas serve para dar uma ideia melhor da verdadeira realidade da empresa, e diminuir o erro no momento de analisar o conjunto de demonstrações existente na contabilidade (Ribeiro, 2012)

Contadores, auditores e outros profissionais das áreas acham que a convergências de normas contábeis é o principal fator para permitir a subjetividade na contabilidade e o CPC 25 é um caso bem notável disso. A edição das normas para convertê-las em cada cultura diferente ocasiona essa abertura para interpretação e uma solução na opinião dos profissionais poderia ser o foco da contabilidade ser mais voltado a tomada de decisões do que só para o fisco principalmente na parte tributária (Ribeiro, 2012).

2.3 Características demográficas e influência na tomada de decisões

Diante as várias circunstâncias e cenários apresentados no decorrer do dia, seja no ambiente profissional, familiar ou de lazer entre amigos, em todo momento pessoas são colocadas em situações onde precisam tomar algum tipo de decisão, e na contabilidade não é diferente. O fato é que cada pessoa toma decisão influenciada por alguma coisa e essa influência pode fazer com que diferentes pessoas tomem decisões diferentes de situações iguais ou parecidas. Ao considerar as características demográficas têm-se o objetivo de estudar a estrutura da população em sua composição (Gava & Vieira, 2006). Características demográficas como gênero, idade, renda, qualificação educacional são responsáveis por influenciarem decisões (Cunha & Colares, 2013).

Os fatores demográficos são importantes para as decisões referente a operações contábeis,

Realização:

pois fazem parte da vida do contador, a característica pessoal de cada um se relaciona as tomadas de decisões principalmente em situações que permitem questionamento, onde não há certo ou errado. Gênero por exemplo pode influenciar em situações onde o profissional corre mais risco já que homens tende a ser mais propícios a riscos que mulheres. Idade pode ter relação com a tranquilidade na hora de tomar decisões por conta da experiência que normalmente os mais velhos possuem, o mesmo acontece com a qualificação profissional e conhecimento. A renda também pode influenciar nas decisões, pelo fato de pessoas com menor condição e com maior nível de endividamento possuem mais cautela em relação as situações que envolvem dinheiro (Reis, 2008).

2.4 Estudos relacionados

Os estudos relacionados foram levantados de acordo com trabalhos desenvolvidos com temas semelhantes do presente artigo, subjetividade na contabilidade e provisões e passivos contingentes, para tanto, definiu-se como palavras chaves: contabilidade criativa, subjetividade na contabilidade, subjetividade nas provisões e passivos contingentes, provisões e passivos contingentes e gerenciamento de resultados na contabilidade, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1

Estudos relacionados

Autores (Ano)	Objetivos	Procedimentos Metodológicos	Considerações Finais
Ribeiro (2012)	Investigar a IFRS 37 e o CPC 25 e analisar se há possibilidade de gerenciamento de resultado por provisões relacionadas com o contencioso legal por meio da subjetividade existente nas duas normas.	Pesquisa qualitativa, pesquisa exploratória, metodologia investigativa.	Foi concluído que é possível a prática de resultados por meio de provisões com contencioso legal
Ribeiro (2013)	Relacionar os conceitos de corrupção e contabilidade criativa.	Pesquisa exploratória, considerada uma pesquisa bibliográfica. Na elaboração de dados foram usados como base critérios qualitativos.	A corrupção e a contabilidade criativa assumem papel importante para o desenvolvimento econômico-social. Órgãos específicos tentam combater a corrupção e códigos de ética tentam combater a contabilidade criativa. Os dois estão interligados pois tem o mesmo sentido de manipulação de coisas.
Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015)	Apresentar algumas reflexões sobre os impactos da contabilidade criativa no âmbito do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade	Pesquisa descritiva, estudo intermediário entre pesquisa exploratória e a explicativa.	Conclui-se que a IASB emite as normas baseadas em princípios e não regras e que a maioria dos contadores são éticos o suficiente para fazer estimativas justas que retrata a realidade da empresa. Conclui-se também que as políticas e padrões contábeis não podem abarcar todos os aspectos de transações

			empresariais, por isso, permite margem para a subjetividade e o gerenciamento de resultados.
Santos e Silva (2016)	Analisar as fraudes contábeis de maior repercussão mundial relacionadas com a prática da contabilidade criativa e mostrar que tanto a fraude quanto a manipulação contábil assemelham-se por ferir os princípios contábeis.	Pesquisa bibliográfica para os procedimentos, exploratória para os objetivos e qualitativos para a abordagem.	A contabilidade criativa é raiz e responsável por diversos escândalos contábeis, ela deveria refletir numericamente a realidade econômica da empresa. Alguns gestores usam o privilégio da contabilidade criativa para manipular situações que não condizem com a realidade da empresa e enchem os olhos de quem investe, fato que ocasiona diversas fraudes.
Linhares e Pego (2017)	Analisar por meio do código de conduta do profissional contábil, se as práticas de gerenciamento de resultados infringem o código de ética de forma a atender os principais usuários das informações contábeis.	Pesquisa bibliográfica, abordagem qualitativa de caráter exploratório. Pesquisa exploratória e bibliográfica.	O gerenciamento de resultados é válido e permitido diante da legislação vigente, mas em contrapartida fere os princípios contábeis que tem relevância no código de ética do profissional contábil.

3 Procedimentos metodológicos

Em relação a abordagem essa pesquisa é definida como quantitativa, quanto a natureza, este estudo é considerado como uma pesquisa aplicada, pois tem o objetivo de gerar conhecimento em relação as características relevantes dos contadores na tomada de decisão sobre passivos contingentes e provisões (Otani & Fialho, 2011). Já com respeito ao objetivo da pesquisa trata-se de um estudo descritivo, trata-se ainda de um levantamento do tipo *survey*.

A coleta de dados foi realizada a partir de questionário desenvolvido no Google Forms. Este é formado por dois blocos, no primeiro foi identificado o perfil dos respondentes, no segundo realizou-se questões com base no CPC 25, nas quais são apresentadas situações em que o respondente deve responder se classificaria tal situação como provisão no passivo ou passivo contingente por meio das notas explicativas de acordo com o seu entendimento sobre o CPC 25 e sua interpretação sobre a situação apresentada. Ressalta-se que nesse bloco não existe certo ou errado, o objetivo é analisar características em comum dos respondentes que levem a tal resposta sobre o mesmo caso.

Após a coleta dos dados, eles serão tabulados em planilhas do Microsoft Excel, analisados e interpretados para o alcance do objetivo de pesquisa. Para tanto, analisou-se quantitativamente as respostas obtidas por meio de estatísticas descritivas para organizar os dados referentes às características demográficas, tais como: idade, gênero, renda, perspectiva financeira, experiência, tempo de atuação no escritório e quantidade de funcionários no escritório em que trabalha. Utilizou-se ainda, do *software* RStudio que apresenta as respostas das variáveis dependentes para cada tipo de cenário apresentado que no caso foi ações trabalhistas com algumas probabilidades de perda delas. As variáveis dependentes se referem à probabilidade de perda da ação em cada cenário apresentado.

Realização:

4 Análise e discussão dos dados

4.1 Caracterização da amostra

Esta seção apresenta as estatísticas descritivas a respeito das características dos participantes da pesquisa e das empresas que eles atuam profissionalmente (n=47). A Tabela 2 apresenta o gênero, a faixa etária e o grau de instrução de cada respondente.

Tabela 2
Gênero, faixa etária e grau de instrução

Gênero	Freq. (%)	Faixa Etária	Freq. (%)	Grau de instrução	Freq. (%)
Masculino	22 46,8%	Até 25 anos	6 12,8%	Ensino Técnico	1 2,1%
Feminino	25 53,2%	De 26 a 30 anos	8 17%	Graduação	22 46,8%
		De 31 a 35 anos	11 23,4%	Especialização	18 38,3%
		De 36 a 40 anos	9 19,1%	Mestrado	6 12,8%
		Mais de 41 anos	13 27,7%	Doutorado	0 0%
Total	47 100%	Total	47 100%	Total	47 100%

Em relação às informações de gênero dos respondentes, 53,19% são mulheres e 46,81% homens, percebe-se que existe pouca diferença na quantidade de homens e mulheres que atuam profissionalmente em escritórios de contabilidade. Ao analisar a faixa etária dos participantes, nota-se que 27,7% representam os respondentes com idade acima de 41 anos, em seguida apresenta-se a faixa etária de 31 a 35 anos (23,4%). Em linhas gerais, observa-se que nenhuma das faixas etárias apresentou supremacia de participantes, o que demonstra a diversificação das gerações que atuam em empresas prestadoras de serviços contábeis.

Quanto o grau de instrução dos respondentes, percebe-se que a maioria possui um bom grau de instrução técnica já que 97,90% são graduados em contabilidade e apenas 2,10% não são formados, mas possuem curso técnico. Entre os formados, 38,30% possuem especialização e 12,80% mestrado.

Tabela 3
Faixa de renda, percepção da situação financeira e tempo de atuação na profissão contábil

Faixa de renda	Freq. (%)	Percepção da situação financeira própria	Freq. (%)	Tempo de atuação na profissão contábil	Freq. (%)
Até 2 SM	6 12,8%	ME	3 6,4%	Até 2 anos	5 17%
De 2 a 4 SM	16 34%	PE	4 8,5%	De 3 a 5 anos	7 14,9%
De 4 a 6 SM	11 23,4%	FE	33 70,2%	De 6 a 10 anos	17 36,2%
De 6 a 8 SM	7 14,9%	FBS	7 14,9%	Acima de 10 anos	15 31,9%
Mais de 8 SM	7 14,9%				
Total	47 100	Total	47 100	Total	47 100

Realização:

Nota: As variáveis acima destacadas se referem: SM = Salário mínimo com base no valor de R\$ 954; ME = Muito endividado; PE = Pouco endividado; FE = Financeiramente equilibrado; FBS = Financeiramente bem sucedido com sobras e/ou aplicações/ investimentos

Em relação a faixa de renda, 57,40% ganham entre 2 e 6 salários mínimos, 29,80% ganham mais de 6 salários mínimos e apenas seis participantes (12,80%) recebem até dois salários mínimos, fato que mostra que a grande maioria possui uma boa condição financeira, sem pressão em relação a dinheiro, com tranquilidade nos momentos de decisões que envolvem aspectos financeiros, isto ao comparar com o salário mínimo estipulado pelo Governo Federal.

A percepção da condição financeira apresenta que 70,2% se consideram financeiramente equilibrado, o que demonstra que estes possuem organização com suas finanças e tranquilidade em relação a situações que envolvem dinheiro. Apenas 14,9% possuem dinheiro para aplicar em algum momento ou já tem dinheiro aplicado, de igual maneira, 14,9% possui algum tipo de dívida, de modo a serem 3 indivíduos muito endividados (6,4%) e 4 pouco endividados (8,5%).

Em relação à experiência do contador na área contábil, apenas 10,6% dos participantes atuam a menos de 2 anos em empresas de serviços contábeis, outros 6,4% apesar de serem contadores, não atuam na área. Os demais 83% atuam mais de 3 anos no ramo, desta maneira, estes possuem conhecimentos técnicos e experiência de causa para tomada de decisões alinhadas com a área contábil.

Tabela 4

Proprietário, tempo de atuação na empresa e quantidade de colaboradores

Proprietário	Freq. (%)	Tempo de atuação na empresa	Freq. (%)	Quantidade de colaboradores	Freq. (%)
Sim	29,8%	Até 5 anos	22 46,8%	Até 10 funcionários	36 76,6%
Não	70,2%	De 6 a 10 anos	10 21,3%	De 11 a 15 funcionários	6 12,8%
		De 11 a 15 anos	8 17%	De 16 a 20 funcionários	0 0%
		De 16 a 20 anos	4 8,5%	De 21 a 25 funcionários	1 2,1%
		Mais de 20 anos	3 6,4%	Mais de 25 funcionários	4 8,5%
Total	47 100	Total	47 100	Total	47 100

Entre os respondentes, apenas 29,79% são proprietários do escritório em que atuam e 70,2% possuem outro tipo de vínculo. 23% dos respondentes estão entre 1 há 5 anos nos escritórios em que atuam, 21% de 6 a 10 anos, 17% de 11 a 15 anos, 6% de 16 a 20 anos, 2% de 21 a 25 anos, 4% de 26 a 30 anos, 2% de 36 a 40 anos, 2% de 46 a 50 anos e 21% não atuam. Destaca-se ainda que grande parte das organizações (76,6%) possuem até 10 funcionários, o que demonstra que estas são organizações de pequeno porte, quanto ao número de colaboradores.

4.2 Estruturação e análise dos dados

Nesta seção apresenta-se o comportamento dos participantes frente os cenários apresentados. Demonstra-se ainda as características que influenciam na tomada de decisões em relação a provisão e passivos contingentes e quais mais têm relevância e influência na escolha entre um e outro. Utilizou-se o *software* RStudio para análise da regressão logística.

Realização:

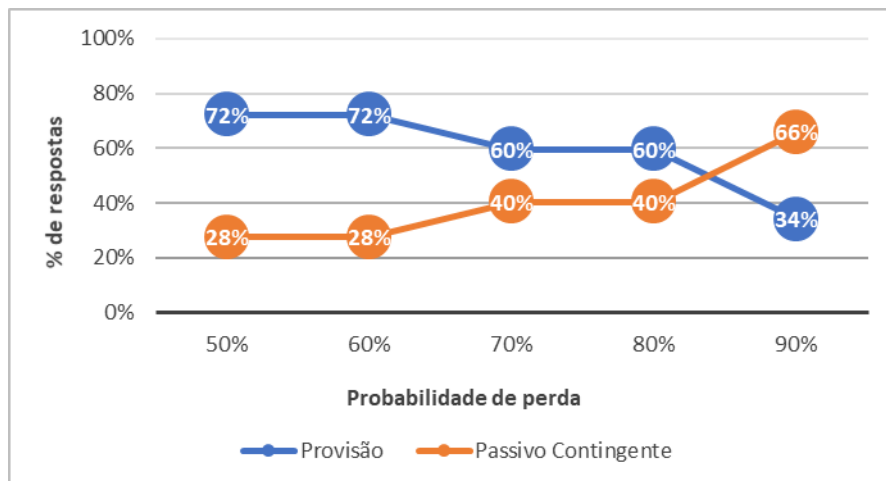
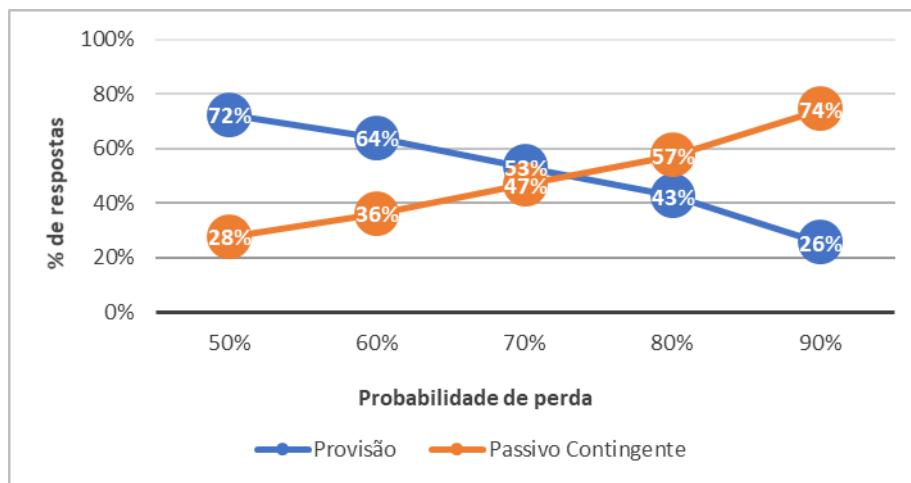


Figura 1. Ação trabalhista de R\$ 10.000,00

A Figura 1 aponta que a escolha dos respondentes de acordo com os cenários apresentado a eles, no caso a ação trabalhista com o valor de R\$10.000,00 e probabilidades de perda de 50% a 90%. O CPC 25 (2009) diz que para uma provisão ser reconhecida a saída de recursos deve ser mais provável que sim do que não de acontecer, caso contrário tal situação deve ser reconhecida como passivo contingente.

É possível perceber na Figura 1 que quanto mais provável a perda da ação, mais os respondentes escolhem classificar a situação como passivo contingente, e a escolha para provisão diminui da mesma forma, fato que vai em desacordo com a norma já que a mesma expõe que quanto mais provável a perda da ação, mais os respondentes deveriam escolher provisão. A Figura 2 mostra a variação das respostas em relação a uma ação trabalhista com o valor de R\$ 20.000,00.



Realização:

Figura 2. Ação trabalhista de R\$ 20.000,00

Assim como no cenário anterior que o valor da ação era R\$10.000,00, com o valor de ação em R\$20.000,00 as respostas dos entrevistados seguiram praticamente a mesma linha. Percebe-se na Figura 2 que as respostas continuam em desacordo do que propõe a norma e teve poucas mudanças significativas. Com a probabilidade de perda em 90% as escolhas para passivo contingente aumentaram ainda mais, chega-se à 74%, fato que deveria acontecer o contrário. A Figura 3 mostra as respostas dos entrevistados em relação a uma ação no valor de R\$ 40.000,00

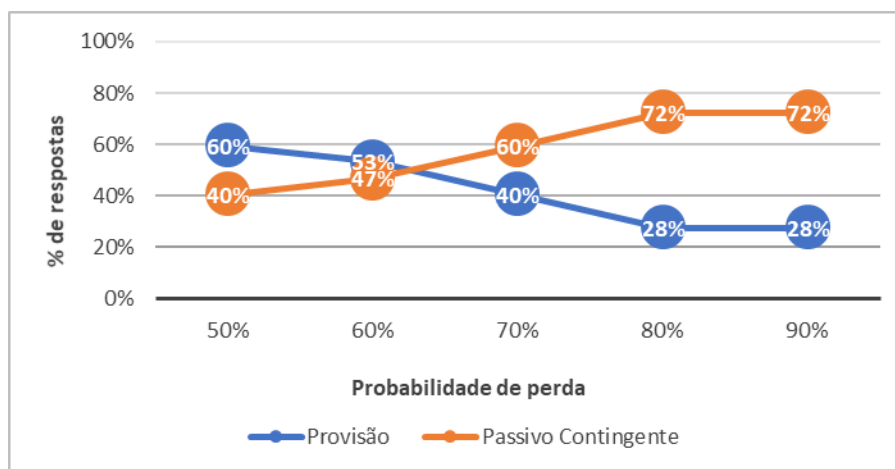


Figura 3. Ação trabalhista de R\$ 40.000,00

Com o valor de ação em R\$ 40.000,00 os respondentes continuaram com a mesma linha de respostas dos dois cenários anteriores, a maior parte continuou a optar por classificar as situações como passivo contingente, deste modo, entendem que é dessa forma que a norma se apresenta. Nesse cenário onde aumentou o valor da ação, as escolhas para passivo contingente aumentaram significativamente mesmo nas situações que a probabilidade de perda é menor, 40% responderam para passivo contingente com a probabilidade em 50%, nos anteriores 20 e 28% escolheram essa opção, respectivamente, nas probabilidades de 60%, 70% e 80% as escolhas para passivo contingente também foram maior que nos outros cenários, mostra-se que quanto maior o valor da ação mais chance de escolher essa opção.

Tabela 5

Ação trabalhista no valor de R\$ 10.000,00

Características	Variáveis dependentes (Probabilidade de perda)				
	50%	60%	70%	80%	90%
IDA	0.005	-0.181	-0.091	-0.256*	-0.001
	(0.140)	(0.139)	(0.109)	(0.136)	(0.123)
GEN	2.031	-0.582	0.735	0.960	3.404***
	-1.517	-1.200	(0.848)	-1.043	-1.155
INS	-1.475*	-2.553**	-1.492**	-1.567	0.558

	(0.844)	-1.172	(0.716)	(0.989)	(0.669)
REN	-0.127	0.337	0.291	-0.063	-0.436
	(0.644)	(0.721)	(0.548)	(0.667)	(0.645)
PFP	-1.936	-1.651*	-1.017	-1.973**	-1.476
	-1.343	(0.989)	(0.690)	(0.921)	(0.931)
EXP	0.361*	0.620**	0.263*	0.580**	0.002
	(0.204)	(0.255)	(0.159)	(0.239)	(0.165)
VIN	-0.487	-1.036	-0.315	2.026	0.733
	-1.855	-1.999	-1.389	-1.623	-1.513
ATU	-0.183	-0.273*	-0.066	-0.263**	-0.027
	(0.125)	(0.141)	(0.072)	(0.129)	(0.076)
FUN	0.060	-0.015	-0.013	-0.065**	-0.035
	(0.054)	(0.028)	(0.024)	(0.031)	(0.032)
Constant	1.342	8.574*	4.572	11.160**	2.614
	-3.578	-4.519	-3.189	-4.512	-3.727
Observations	47	47	47	47	47
Log Likelihood	-16.546	-15.668	-23.784	-18.339	-19.928
Akaike Inf. Crit.	53.093	51.336	67.568	56.677	59.857

Nota: *significância ao nível de 10%; ** significância ao nível de 5%, e; ***significância ao nível de 1%.

Na situação apresentada aos respondentes em que o valor da ação foi de R\$10.000,00, algumas características foram relevantes para o momento da escolha entre provisão e passivo contingente. Em relação à idade, a característica foi relevante ao confrontar a probabilidade de perda da ação era de 80%, neste caso quanto mais velho for o respondente, maior a chance de escolher provisão como resposta. Para as outras probabilidades a idade não têm influência.

Em relação ao gênero, apenas na probabilidade de perda da ação era de 90% essa característica teve relevância, na situação a chance de um contador do gênero masculino escolher passivo contingente é maior do que uma mulher. Já o grau de instrução do respondente tem influência significativa na escolha, quanto maior o nível de escolaridade do respondente maior a chance de escolher provisão para as situações apresentadas, teve relevância nas probabilidades de perda em 50%, 60% e 70%. Nas probabilidades em 80 e 90% essa característica não influenciou.

A perspectiva financeira do respondente influenciou em duas probabilidades, em 60 e 80% de chance de perda, quanto maior a perspectiva maior a chance de escolher provisão para esse tipo de situação. O tempo de atuação na área contábil foi uma das características que mais foi relevante para o valor de ação de R\$ 10.000,00 apenas na probabilidade de 90% de perda não se teve influência nas respostas, em todas as outras, quanto maior a experiência do respondente, mais chances de classificar as situações apresentadas como passivo contingente.

O tempo de atuação no escritório e a quantidade de funcionários no ambiente em quais os respondentes atuam, foram relevantes nas probabilidades de 60% (somente para o tempo de atuação) para perda da ação, e 80% (para as duas características), em todas as situações relevantes, quanto maior o tempo de atuação e número de funcionários, maior a chance de classificar as situações apresentadas como provisão.

As características como renda e vínculo com o escritório pelo qual trabalham, não são

fatores que influenciaram as tomadas de decisões nas situações em que o valor da ação era de R\$ 10.000,00. Na tabela a seguir será apresentado a influência das variáveis dependentes em relação a uma ação trabalhista no valor de R\$ 20.000,00.

Tabela 6

Ação trabalhista no valor de R\$ 20.000,00

Características	Variáveis dependentes (Probabilidade de perda)				
	50%	60%	70%	80%	90%
IDA	-0.109	-0.196	-0.153	-0.067	-0.181
	(0.117)	(0.121)	(0.104)	(0.110)	(0.216)
GEN	0.811	0.832	0.269	1.839**	2.970**
	(0.900)	-1.009	(0.757)	(0.801)	-1.501
INS	-0.601	-0.964	-0.499	0.685	8.366**
	(0.653)	(0.730)	(0.591)	(0.607)	-4.234
REN	-0.738	-0.411	0.202	0.226	0.353
	(0.641)	(0.572)	(0.498)	(0.515)	(0.937)
PFP	0.437	-1.769**	-0.553	-1.187	-15.848**
	(0.994)	(0.861)	(0.624)	(0.770)	-7.364
EXP	0.355*	0.406**	0.220	0.065	0.453
	(0.186)	(0.179)	(0.140)	(0.145)	(0.282)
VIN	1.271	1.095	0.619	0.436	-1.690
	-1.554	-1.546	-1.238	-1.356	-3.842
ATU	-0.150	-0.092	-0.046	0.023	0.076
	(0.103)	(0.088)	(0.057)	(0.060)	(0.125)
FUN	0.028	0.001	-0.008	-0.013	-0.341**
	(0.029)	(0.033)	(0.023)	(0.026)	(0.151)
Constant	0.999	8.154**	4.960*	1.935	27.236*
	-3.403	-3.654	-2.946	-3.117	-14.582
Observations	47	47	47	47	47
Log Likelihood	-21.081	-19.502	-27.397	-25.298	-10.539
Akaike Inf. Crit.	62.162	59.004	74.795	70.597	41.078

Nota: *significância ao nível de 10%; ** significância ao nível de 5%, e; ***significância ao nível de 1%.

Com o valor de ação em R\$ 20.000,00 algumas características que não influenciaram em situações de ações trabalhistas de R\$ 10.000,00 foram relevantes nessa situação, e outras que foram influentes na situação anterior, foram relevantes nesse caso. O gênero dos respondentes teve significância na probabilidade de perda da ação entre 80% e 90%. Nesse cenário, o gênero masculino influencia para a classificação de passivo contingente na situação apresentada.

Em relação ao grau de instrução dos respondentes, somente com a probabilidade de perda em 90% teve influência nas respostas, nesse caso quanto maior o grau de instrução maior a chance de classificar as situações como passivo contingente. A perspectiva financeira influenciou em dois cenários, probabilidade de perda em 60% e 90%, quanto maior a perspectiva dos

Realização:

respondentes, maior a chance de classificar as situações apresentadas como provisão.

O tempo de atuação na área contábil nesse cenário teve influência considerável em duas situações, com 50% e 60% de probabilidade de perda, nesse cenário, quanto maior a experiência maior a chance de classificar como passivo contingente esse tipo de situação. A quantidade de funcionário do escritório onde atuam os respondentes teve relevância em apenas uma situação, com a probabilidade de perda em 90%, quanto maior a quantidade de funcionários, maior a chance de os respondentes escolherem provisão para a situação.

Idade, renda, vínculo com o escritório e tempo de atuação no escritório não foram relevantes para esse cenário. Idade e tempo de atuação foram relevantes na situação em que a ação trabalhista era R\$ 10.000,00, vínculo e renda continuou sem influenciar nas decisões. Na tabela a seguir será apresentada a influência das variáveis dependentes em relação a uma ação trabalhista no valor de R\$ 40.000,00, com as mesmas probabilidades de perda.

Tabela 7

Ação trabalhista no valor de R\$ 40.000,00

Características	Variáveis dependentes (Probabilidade de perda)				
	50%	60%	70%	80%	90%
IDA	-0.153	-0.169	-0.216*	-0.137	-0.102
	(0.110)	(0.110)	(0.127)	(0.114)	(0.124)
GEN	0.023	0.053	2.487***	1.564*	1.799**
	(0.824)	(0.786)	(0.918)	(0.897)	(0.905)
INS	-0.047	0.222	-0.630	0.440	0.972
	(0.579)	(0.548)	(0.638)	(0.604)	(0.675)
REN	-0.412	0.319	-0.436	-0.322	-0.814
	(0.553)	(0.507)	(0.567)	(0.589)	(0.593)
PFP	1.431	-0.663	-0.536	-1.155	-0.887
	(0.980)	(0.665)	(0.711)	(0.938)	(0.853)
EXP	0.200	0.167	0.314*	0.163	0.221
	(0.154)	(0.131)	(0.181)	(0.142)	(0.169)
VIN	1.567	-0.017	0.793	-0.684	0.865
	-1.362	-1.225	-1.381	-1.400	-1.567
ATU	-0.011	0.012	-0.021	0.020	-0.079
	(0.067)	(0.056)	(0.067)	(0.067)	(0.072)
FUN	0.072*	0.019	-0.037	-0.049*	-0.039
	(0.039)	(0.031)	(0.029)	(0.030)	(0.028)
Constant	0.161	4.416	7.442**	6.538*	4.489
	-3.055	-2.998	-3.679	-3.616	-3.596
Observations	47	47	47	47	47
Log Likelihood	-24.294	-27.223	-21.779	-23.222	-21.475
Akaike Inf. Crit.	68.587	74.446	63.558	66.443	62.950

Nota: *significância ao nível de 10%; ** significância ao nível de 5%, e; ***significância ao nível de 1%.

Com o valor de ação em R\$ 40.000,00 as características dos respondentes tiveram menos significância para as respostas do que os cenários onde a ação era de R\$ 10.000,00 E R\$

Realização:

20.000,00. Em relação à idade, somente com a probabilidade em 80% teve relevância, quanto maior a idade maior a chance de classificar a situação como provisão.

O gênero dos respondentes foi à característica que influenciou em mais probabilidades nesse cenário com valor de ação em R\$ 40.000,00. Com 70%, 80% e 90% de chances de perda da ação, o fato do respondente ser do gênero masculino influencia para a escolha de passivo contingente. O tempo de atuação na área contábil influenciou apenas com a probabilidade de 80% de chance de perda da ação, nessa ocasião quanto mais experiente o respondente maior a chance de classificar a situação como passivo contingente.

A quantidade de funcionário no escritório onde os respondentes atuam teve influências distintas em duas situações, com a probabilidade de perda em 50%, quanto maior a quantidade de funcionários maior a chance de o contador classificar a situação como passivo contingente e ao apresentar probabilidade de perda de 80%, quanto mais funcionários, maior a chance de classificar a situação como provisão.

Grau de instrução, renda, perspectiva financeira, vínculo e tempos de atuação no escritório foram às características que não influenciaram nas respostas desse cenário. Em nenhum dos cenários a renda e vínculo foram relevantes para a tomada de decisão dos respondentes.

5 Conclusões

O objetivo deste artigo foi analisar quais as características demográficas dos contadores entrevistados influenciam na tomada de decisão para classificar uma situação entre passivo contingente ou provisão, o fato da norma (CPC 25) não definir claramente essas situações faz com que haja espaços para questionamento sobre a mesma, com isso, não pode considerar certo ou errado as respostas dos entrevistados, cada um respondeu da maneira que entende sobre o assunto.

Foi possível analisar e verificar por meio das respostas ao questionário aplicado que as características demográficas podem influenciar uma tomada de decisão que envolve a classificação de provisão e passivo contingente, também se verificou que o entendimento dos contadores entrevistados sobre o assunto vai a desacordo ao que propõe a norma.

Os dados demonstram que com o aumento do valor de ação de cada um, teve mudanças quase insignificantes em relação às respostas dos entrevistados. Características como experiência do respondente e perspectiva financeira foram detectadas como as com maior relevância no sentido de influenciar as respostas para as situações apresentadas. Algumas características como renda e vínculo com o escritório em que trabalha não influenciam nesse tipo decisão.

Essa pesquisa pode ser usada com auxílio para outras pesquisas futuras com relação a entender o comportamento do contador nas tomadas de decisões, além disso pode auxiliar em outros estudos para entender o comportamento do profissional contábil por utilizar-se da contabilidade criativa por meio das flexibilidades das leis.

Referências

Realização:

Coelho, A. C. D., & Lopes, A. B. (2007). Avaliação da prática de gerenciamento de resultados na apuração de lucro por companhias abertas brasileiras conforme seu grau de alavancagem financeira. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(SPE2), 121-144.

Consoni, S., & Colauto, R. D. (2016). A divulgação voluntária no contexto da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 18(62).

Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2009). PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes - Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. Recuperado de: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2013.pdf.

Diniz, E. H., & Lopes, A. B. (2003). Contabilidade: dos escândalos à renovação. *GV-executivo*, 2(2), 31-35.

Linhares, F. S.; Pego, J. A. S. (2017). Um estudo entre a prática de gerenciamento de resultado e a ética do profissional da contabilidade. *Revista Digital FAPAM*, 8(8), 253-272.

Niyama, J. K., Rodrigues, A. M. G., & Rodrigues, J. M. (2015). Algumas reflexões sobre contabilidade criativa e as normas internacionais de contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 11(1), 69-87.

Oliveira, J. S., & de Souza, R. F. (2013). Contabilidade criativa e a ética profissional. *Revista Científica da Ajes*, 4(8).

Otani, N.; Fialho, F.A. P. (2011). *Tcc métodos e técnicas*. 2 ed. Florianópolis: Visual Books.

Ribeiro, A. D. C. (2012). *Provisões, contingências e normas contábeis: um estudo de gerenciamento de resultados com contencioso legal no Brasil* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Ribeiro, G. A. (2013). Uma nota sobre contabilidade criativa e corrupção. *Trabalho de Conclusão de Curso, UNB. Brasília*.

Santos, G. C., & Silva, R. M. (2016). Contabilidade Criativa: Brechas nas normas contábeis ou fraude contábil? Uma análise das maiores fraudes mundiais. *RAGC*, 4(13).

Realização: