

Análise, reconhecimento, mensuração e divulgação de Passivos Contingentes em uma empresa do ramo da construção civil no Vale do Sinos (RS)

Adriana Ritter¹ | Paulo Eduardo Rosseli Wunsch²

Resumo

Vem sendo divulgada, há alguns anos, a necessidade da adoção do Padrão Internacional de Contabilidade pelas empresas brasileiras. Com isso, o IASB – International Accounting Standards Board vem buscando essa adesão das entidades através de interpretações compreensíveis e objetivas emitidas pelo IFRS – International Financial Reporting Standard, o qual tem como meta sanar dúvidas quanto às normas em questão, de maneira clara e transparente, buscando, assim, a interpretação unificada mundial de relatórios financeiros. Diante dessa busca pela convergência aos padrões internacionais de contabilidade, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, o qual é o responsável pelas traduções e divulgações das normas existentes e, assim, emite seus pareceres aos órgãos reguladores que, por meio deles, criam suas normas e resoluções, elas quais empresas devem se orientar, a fim de internacionalizar seus procedimentos contábeis, de forma que possam ter um único entendimento em qualquer parte do mundo. Este artigo tem como finalidade averiguar se o Pronunciamento Técnico – CPC 25 está sendo aplicado pela empresa de forma correta e, ao mesmo tempo, analisar, reconhecer, mensurar e divulgar possíveis Passivos Contingentes ocultos. A metodologia utilizada foi uma abordagem exploratória e quantitativa, pois se analisaram processos judiciais existentes contra a empresa. Esses foram mensurados e demonstrados dentro do balanço de acordo com sua classificação: se prováveis, foram provisionados; se possíveis, foram divulgados; quando remotos, a divulgação foi opcional. O universo da pesquisa foi uma empresa do ramo da construção civil situada no Vale do Sinos – RS. Após finalização das análises, constatou-se que, de fato, o CPC-25, no que tange a Passivos Contingentes, não é aplicado na empresa.

Palavras-chave: Contabilidade Internacional. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Passivo Contingente.

Abstract

The necessity for adoption of the International Accounting Standard by Brazilian companies has been announced for some years, and the International Accounting Standards Board (IASB) has been seeking such adherence through understandable and objective interpretations issued by IFRS - International Financial Reporting Standard, which aims to resolve doubts about the standards in question, in a clear and transparent way, thus seeking the unified interpretation of financial reports worldwide. In view of this search for convergence to international accounting standards, the Accounting Pronouncements Committee (CPC) was created, which is responsible for the translations and disclosures of the existing standards, and thus issues its opinions to the regulatory bodies that, through them, create their standards and resolutions of which companies must be guided in order to internationalize their accounting procedures, so that they can have a single understanding anywhere in the world. The purpose of this article is to determine whether the Technical Pronouncement - CPC 25 is being applied by the company correctly and at the same time analyze, recognize, measure and disclose possible Contingent

¹ Graduada em Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat (RS). adrianaritter@gmail.com.

² Professor nas Faculdades Integradas de Taquara – Faccat (RS). Orientador do trabalho. wunsch@awconsultoria.com.

Liabilities. The methodology used will be an exploratory and quantitative, as it will analyze existing lawsuits against the company and they will be measured and shown within the balance sheet according to their classification, that is, if probable they will be provisioned, if possible they will be disclosed and when remote disclosure will be optional. The research universe will be in a construction company located in Vale do Sinos (RS). After completing the analysis, it is verified that in fact the CPC-25, regarding Contingent Liabilities is not applied in the company.

Keywords: *International Accounting. Accounting Pronouncements Committee. Contingent Liabilities.*

1 Introdução

Ao longo dos tempos, a contabilidade vem apresentando maior relevância dentro das empresas, principalmente pelo fato de existir uma grande expansão de investimentos internacionais entre vários países. Diante disso, são necessárias informações precisas de seus ativos e passivos, para, posteriormente, analisar uma tomada de decisão acertada. As informações demandadas são oriundas de empresas internacionais, que buscam investir e expandir seus negócios em outros territórios e culturas, buscando, com isso, diversificar suas transações mercantis. Essa situação tem se apresentado crescente há alguns anos, devido à abertura de barreiras comerciais e à forte globalização. Nesse sentido, é primordial que o parecer contábil possua um único entendimento e seja compreensível aos que buscam essas negociações fora de suas rotas habituais. A partir dessa visão de unificação, foram instituídas novas regras contábeis que procuram atingir todas as nacionalidades e unificar os padrões internacionais de relatórios financeiros.

Com esse objetivo, conforme observa Andrade Filho (2016), foi criado o International Accounting Standards Board (IASB), que altera o padrão contábil existente no Brasil e comumente usado. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por sua vez, faz parte da comissão regulamentadora do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o qual tem como meta analisar esses pronunciamentos técnicos e divulgá-los, a fim de internacionalizar os padrões contábeis brasileiros. Ao longo dessa jornada, por interpretar esses pronunciamentos, foram divulgadas normas que possuem grande impacto no balanço das empresas, mas, ainda assim, poucas entidades o demonstram de maneira correta.

Com vistas a sanar dúvidas quanto ao Pronunciamento Técnico – CPC 25, foi realizado um estudo de caso em uma empresa de construção civil, com o objetivo de analisar, reconhecer, mensurar e divulgar prováveis, possíveis e remotos Passivos Contingentes que pudessem vir a existir em nome da instituição e que, em muitos casos, não são apresentados dentro do balanço patrimonial, pelo fato de sua existência mostrar-se oculta ou incerta. O que se procurou com essas análises é avaliar o quanto se tem de conhecimento sobre esses passivos, como ocorre sua provisão dentro do balanço de encerramento do exercício, e, caso esses passivos existam, como eles se apresentam, o motivo de sua existência e ocorrência, quais os demandantes e suas reivindicações quando existirem processos, mensuração de valores, impacto causado dentro do encerramento de exercício se esses passivos forem provisionados e de que forma são divulgados.

Reforça Montoto (2014) que, para ser contabilizada uma provisão contingente, o fato gerador deve estar no passado, ser provável uma saída de recursos financeiros e ser possível uma evidenciação confiável de valor. Do contrário, esse fato não é uma obrigação a ser provisionada na contabilidade e passa a ser apenas um Passivo Contingente. Esse, quando possível, deve ser divulgado em notas explicativas. Já em relação ao remoto, por sua vez, a divulgação é opcional.

O Passivo Contingente é uma provisão de difícil reconhecimento, pois é preciso certa convicção de que venha a ocorrer no futuro, mas, de qualquer forma, a sua existência causa impacto direto no resultado final da empresa quando provisionado e divulgado. Nesse último caso, é de grande importância sua divulgação, pois, caso existam investidores dispostos a destinar recursos a essa instituição, eles devem ser informados dos riscos que possam ocorrer caso esses passivos se concretizem. Dessa forma, a divulgação tem o papel de transmitir a transparência financeira da entidade e os percalços e obstáculos que podem acontecer devido a investimentos incertos.

Nesse mesmo contexto, Francis, Schipper e Weil (2015) ressaltam que alguns itens não são reconhecidos nas demonstrações financeiras, contudo, se são considerados relevantes, devem aparecer como evidenciações em notas explicativas. Portanto uma classificação errônea de contingências pode ocasionar distorções quanto à real situação financeira da empresa e, por consequência, influenciar, por vezes de forma negativa, a tomada de decisão de seus investidores.

2 Fundamentação teórica

2.1 Introdução às Normas Internacionais de Contabilidade

Com a globalização crescente e a abertura de barreiras comerciais entre os países, vem sendo divulgada a adoção às Normas Internacionais de Contabilidade com padronização unificada. Argumentam Fernandes, Santos e Schmidt (2010) que empresas captam recursos em todo mundo, especialmente onde esses recursos sejam menos penosos, e investem em países em que são melhores as oportunidades, as perspectivas mais vantajosas, sem ter, para apoio das decisões, demonstrações contábeis inteligíveis³ em diferentes países.

Nesse mesmo ponto de vista, acrescenta Niyama (2005) que a contabilidade é considerada linguagem universal “dos negócios”, ou seja, é onde principais agentes econômicos buscam informações sobre a situação financeira e avaliação de risco para se realizarem investimentos. Nesse sentido, relatórios financeiros sempre são solicitados pelos investidores que desejam avaliar a conveniência e oportunidade para concretizar e decidir seus negócios.

Mourad e Paraskevopoulos (2010) lembram que a Resolução CFC n. 1.055/05 criou o CPC. Este, por sua vez, estuda o preparo, a divulgação e a publicação de novos Pronunciamentos Técnicos que validam e introduzem os IFRSs - International Financial Reporting Standard nas práticas contábeis do Brasil. O CPC possui amplo

³ Compreensível, acessível, entendível.

planejamento de trabalho para tradução, discussão, aprovação e publicação de todas as normas internacionais de contabilidade gradualmente.

O CFC é um dos membros que compõem o comitê responsável por estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos contábeis a serem seguidos pelas empresas regidas por esse órgão regulamentador. Sendo assim, são emitidas normas próprias chamadas de NBC TG baseadas no CPC. O NBC TG – 25 é uma das normas aprovadas pelo CFC, pela Resolução 1.180/09 de 24 de julho de 2009, a qual tem como base o CPC – 25. A presente resolução é apresentada como segue:

Art. 1º Aprovar a NBC TG – 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de Janeiro de 2010, quando dar-se-á a revogação da Resolução CFC nº 1.066/05, publicada no D.O.U., Seção I, de 23/01/06, sendo recomendada sua adoção antecipada (NBC TG – 25, p. 1, 2009).

A Resolução CFC nº 1.066/05 foi também revogada pela Resolução CFC nº NBC TG 25 (R1)/2014, que altera a redação da forma a seguir, a contraprestação contingente de adquirente em combinação de negócios. Em razão dessa alteração, as disposições não alteradas dessa Norma são mantidas, e a sigla da NBC TG 25, publicada no DOU, seção I, de 04/08/09 passa a ser NBC TG 25 (R1) (NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, p. 26, 2014).

Acrescentam Almeida e Almeida (2015) que, com o propósito de regulamentar as questões fiscais decorrentes das práticas contábeis internacionais no Brasil, o Governo Federal publicou a MP nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2017, a qual, além de promover a revogação do Regime Tributário de Transição (RTT), aprofundou alterações nas regras fiscais existentes. Sendo assim, deixam de existir ajustes contábeis, e os impactos resultantes da adoção do *International Financial Reporting Standard* (IFRS) passarão a receber tratamento específico para fins fiscais.

2.2. Passivo Circulante e Não circulante

Passivo são os deveres e as obrigações que uma entidade possui. Esses estão demonstrados em seu Balanço Patrimonial, conforme ressalta Guerra (2015), ao dizer que passivo é uma obrigação existente no presente, decorrente de eventos e fatos ocorridos no passado, e que, no futuro, provavelmente resultará em saída de recursos financeiros.

O Passivo Circulante é uma obrigação que apresenta um prazo de vencimento mais curto. Iudícibus e Marion (2016) enfatizam que o passivo circulante é representado pelas despesas dispendiosas das obrigações da companhia, cuja liquidação se espera que ocorra dentro do exercício social seguinte, ou de acordo com o ciclo operacional da empresa, se este for superior a esse prazo. Essas obrigações podem representar valores já fixos ou podem ser variáveis, vencidos ou a vencer, em uma data ou em diversas datas futuras. Já no Passivo Não Circulante, são computadas as

obrigações da companhia cuja liquidação deverá ocorrer em prazo superior a seu ciclo operacional e financeiro, ou após o exercício social seguinte, e que não se enquadrem nas definições já mencionadas de passivo circulante.

Quadro 1 – Demonstrativo de Contas do Passivo

Passivo Circulante	<ul style="list-style-type: none"> - Fornecedores - Obrigações Fiscais - Outras Obrigações - IR e CSLL a Pagar - Empréstimos e Financiamentos - Debêntures e Outros Títulos de Dívida - Provisões
Passivo Não Circulante	<ul style="list-style-type: none"> - Empréstimos e Financiamentos - Debêntures e Outros Títulos da Dívida - Retenções Contratuais - IR e CSLL Diferidos - Resgates de Partes Beneficiárias - Provisão para Riscos Fiscais e Outros Passivos Contingentes - Provisão para Benefícios a Empregados - Programa de Recuperação Fiscal

Fonte: Desenvolvido pela autora (2017).

2.3 Passivo Contingente

Quando se trata de referenciar Passivo Contingente, a definição é, em sua grande maioria, com o mesmo enfoque e narração. Conforme denominam Ludícibus e Marion (2016), Passivo Contingente é uma obrigação devida possível que resulta de fatos ocorridos no passado e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais fatos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade, ou uma obrigação presente que resulta de fatos passados, mas que não é reconhecida, porque não é provável que uma saída de recursos financeiros que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação, ou o valor da obrigação não pode ser estimado com suficiente confiabilidade. Uma entidade não deve reconhecer um Passivo Contingente: ela deve divulgar um Passivo Contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos financeiros que incorporam benefícios econômicos.

No momento em que se reconhece um Passivo Contingente, também se deve mensurar suas futuras provisões. Assim argumentam Carvalho, Costa e Lemes (2009) quando dizem que, ao fazer a melhor estimativa das provisões, a empresa também deverá considerar riscos e incertezas que provavelmente possam envolver eventos e circunstâncias.

Os seguintes termos também são usados na *International Accounting Standards* (IAS) - 37, que é interpretado pelo CPC – 25, para denominar o Passivo Contingente e, conforme Normas Internacionais de Relatório Financeiro (2008), apontam que uma obrigação correta e coerente é uma obrigação decorrente de um contrato

(por meio de seus termos explícitos⁴ ou implícitos⁵); legislação ou ainda outra disposição legal. Uma obrigação presumida é uma obrigação que decorre das condutas seguidas por uma empresa, na qual, por uma prática estabelecida no passado, políticas divulgadas ou uma declaração atual suficientemente específica, a empresa indicou a demais terceiros que aceitará algumas responsabilidades. Como resultado, a empresa criou uma expectativa válida nessas outras partes de que irá cumprir com essas obrigações.

Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, neste Pronunciamento Técnico o termo 'contingent' é usado para passivos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC 25, 2017).

Quanto aos termos Reserva e Provisão para Contingência, existem certas distorções sobre o sentido de cada uma delas. Para Ludícibus e Marion (2016), as definições distinguem-se ao considerarem que reserva para contingência é uma parcela descontada do Lucro Líquido do período com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, desde que esse valor possa ser estimado. Essa reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões pelas quais justifiquem a sua constituição ou em que ocorrer a despesa. Exatamente aqui se diferencia essa reserva da provisão. A Provisão para Contingência é constituída em virtude de um fato já ocorrido e que poderá tornar-se um passivo.

Santos e Veiga (2014) advertem quanto à importância de se observar o princípio da prudência ao elaborar demonstrações contábeis, deve ser considerado que alguns fatos são imprecisos. Com essas incertezas as demonstrações de encerramento devem respeitar esse princípio e avaliar com coerência o cenário futuro, para não superavaliar passivos ou despesas evitando, assim, distorções econômicas às entidades. Anterior à obrigatoriedade às Normas Internacionais, a estrutura de balanço patrimonial já mencionava a Reserva para contingência, conforme Art. 195 da Lei 6.404/76 (BRASIL, 1976), ao evidenciar que:

A Assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

§ 1º A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva;

§ 2º A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

⁴ Desprovido de dúvida, claro, preciso.

⁵ Que não se pode expressar formalmente, obscuro, oculto.

Em dezembro de 2007, foi decretada a Lei 11.638/2007 (BRASIL, 2007, que altera e revoga os dispositivos da Lei 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações (BRASIL1976). Essa mudança da legislação societária tem como meta a internacionalização dos procedimentos contábeis brasileiros. Fazem parte dessa internacionalização todas as normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, a qual tem o propósito de emitir normas para as Companhias de capital aberto em conformidade com os padrões internacionais.

O Art. 199 da Lei 11.638 de 2007 (BRASIL, 2007) ressalta que o saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não deverá superar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do valor excedido na integralização ou no aumento de capital social ou na distribuição de dividendos.

2.4 Reconhecimento de Passivo Contingente

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a empresa tiver uma obrigação presente (legal⁶ ou informal⁷) como resultado de fato ocorrido no passado;

- houver a provável necessidade de uma destinação de recursos financeiros que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação;

- puder ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação devida.

Se essas condições não forem satisfeitas nesses três aspectos, nenhuma provisão deve ser reconhecida (ATTIE, 2011).

Quadro 2 – Demonstrativo quanto à evidência de Passivos Contingentes

São caracterizados em situações na quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: a) obrigação presente; ou b) obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade:		
Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos	Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos	Há uma obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota
A provisão é reconhecida	Nenhuma provisão é reconhecida	Nenhuma provisão é reconhecida
Divulgação é exigida para a provisão	Divulgação é exigida para o Passivo Contingente	Nenhuma divulgação é exigida

Fonte: CPC – 25, adaptado pela autora (2017).

⁶ Aprovado pela Lei ou que nela tem sua origem.

⁷ Que não é formal, sem regras e cerimônias.

Carvalho (2014) destaca que é oportuno discorrer sobre a prática contábil em outros países, ter o Passivo Contingente em conta de provisão como despesa do exercício, e não como reserva de lucros. Essa é uma prática consagrada se a companhia é parte de uma demanda judicial, por exemplo, cujo andamento do processo antecipa pouquíssimas possibilidades em seu mérito, além disso, é obrigação da administração determinar que se registre contabilmente a despesa, com isso ocorre uma redução do lucro, que constitui uma perda julgada provável, ou um risco calculável.

De acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (2008), em quase todos os casos, será claro se um evento passado deu origem a uma despesa presente. Em casos raros, como em um processo judicial, por exemplo, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a empresa deve determinar se a obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência existente, incluindo, por exemplo, a opinião de peritos e advogados. A evidência considerada inclui qualquer fato adicional proporcionado por situações ocorridas após a data do balanço. Com base em tal evidência, pode-se concluir que:

- quando for mais provável que exista uma obrigação presente na data do balanço, a empresa deve reconhecer a despesas e provisioná-la (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos) e;
- quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a empresa divulga um passivo contingente, a não ser que seja pouco provável a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.

Os fatos posteriores ao encerramento são eventos favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do fechamento de exercício contábil e a data na qual os relatórios contábeis são autorizados, e são conhecidos como eventos subsequentes. Dentro desses fatos, encontramos um grupo de eventos que proporcionam uma prova adicional às condições existentes na data do fechamento do exercício (MULLER; SCHERER, 2009, p. 42).

Assegura ainda Almeida (2009) que sejam utilizadas bases apropriadas para reconhecimento e valorização das provisões, ativos e passivos contingentes, assim como que sejam apresentadas informações suficientemente relevantes em notas explicativas às demonstrações financeiras, de maneira a disponibilizar aos usuários a compreensão mais segura de sua natureza, sua importância e o seu vencimento futuro.

2.5 Mensuração de Passivo Contingente

Carvalho, Costa e Lemes (2009) abordam o tema da mensuração das provisões, dizendo que o valor reconhecido como uma provisão deve ser a melhor estimativa do pagamento futuro exigido para quitar a obrigação no fim do período contábil. Quando a provisão que está sendo reconhecida engloba um conjunto de fatores, a obrigação poderá ser estimada ponderando todos os possíveis resultados com suas respectivas probabilidades. Os autores (2009) ressaltam que as provisões

são demonstradas antes dos impostos, mas, para as consequências fiscais da provisão e de suas alterações, a IAS 12 deverá ser analisada. Adicionalmente, as seguintes características devem ser ponderadas na estimativa do valor da provisão:

Riscos e incertezas: deverão ser considerados para se atingir a melhor estimativa da provisão. Precauções e cautela são necessários ao se fazerem julgamentos em condições de incerteza, mas essa incerteza não justifica a criação de provisões demandadas⁸ ou um exagero deliberado nas obrigações.

Valor presente: o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, a provisão deverá representar o valor presente das despesas esperadas para honrar a obrigação. A taxa de desconto usada deverá ser uma taxa, antes dos impostos, que represente a avaliação do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do passivo.

Eventos futuros: quando provocarem efeito, poderão ser espelhados no valor da provisão, desde que existam indícios objetivos suficientes de que irão ocorrer. O efeito de novas legislações possíveis também deve ser considerado ao mensurar-se uma obrigação existente quando existem sinais suficientemente objetivos e demonstrem que a promulgação da nova legislação é praticamente certa, o que em muitos casos é de difícil previsão.

2.6 Divulgação de Passivo Contingente

Carvalho, Costa e Lemes (2009) afirmam que, na divulgação, a informação comparativa não é exigida cada categoria de provisão, mas os seguintes itens deverão ser demonstrados:

- o valor contábil no início e no final do período;
- as provisões adicionais apresentadas no período, incluindo aumentos de provisões já existentes;
- os valores usados durante o período;
- os valores não usados revertidos durante o período;
- o acréscimo, durante o período, do valor descontado pela passagem de tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto;
- breve descrição da natureza da obrigação e o vencimento previsto de todas as saídas de benefícios econômicos;
- o montante de todo reembolso esperado, destacando o montante de qualquer ativo que foi reconhecido por aquele reembolso esperado; e
- uma indicação das incertezas sobre o valor do débito e os vencimentos daquelas saídas, juntamente com as principais suposições feitas sobre os eventos futuros.

⁸ Procura, aumento, ação ou efeito de demandar.

3 Metodologia

3.1 Métodos utilizados na pesquisa

O presente trabalho, que trata de Passivos Contingentes, tem como objetivo aperfeiçoar o conhecimento obtido por meio de bibliografias, artigos e publicações. Realizou-se por meio de um estudo de caso em uma empresa situada no Vale do Sinos (RS), do ramo da construção civil e chamada pelo pseudônimo de empresa Exemplo Construções Ltda. Serão analisados dados anteriores e do exercício de encerramento contábil imediatamente posterior, e que, possivelmente poderiam ter alterados seus resultados finais.

Segundo Creswell (2010), menos variação é observada nas introduções quantitativas. Em um projeto quantitativo, o problema é trabalhado entendendo-se quais os fatores ou as variáveis que influenciam um resultado.

O método de procedimento a ser utilizado será o método comparativo e descritivo. Serão analisados o último balanço patrimonial, possíveis processos judiciais contra a empresa e demais documentos que possam evidenciar a provisão de Passivos Contingentes que possuam relevância quanto a apuração dos resultados.

Jung (2004) explana sobre a importância do estudo de caso e acrescenta que, em síntese, parte-se do princípio de que o estudo proposto visa a explicar ou descrever uma determinada situação a partir de uma necessidade identificada. Para isso, seleciona-se uma amostra do universo em questão, elabora-se um instrumento de coleta de dados, aplica-se o instrumento, efetua-se um tratamento estatístico e se faz uma análise comparativa entre os dados, um padrão de referências e bibliografias; após, conclui-se o trabalho, obtendo-se, então, as descobertas.

3.2 Tipos de pesquisa

Para este estudo de caso, utilizou-se o método de pesquisa exploratória com abordagem quantitativa. De acordo com Jung (2004), o objetivo fundamental é a obtenção de novos princípios para substituírem os atuais. Normalmente, a pesquisa exploratória não exige grandes teorizações, mas experimentação para coleta de dados que servirá de base para a formulação de modelos inovadores ou explicativos. A pesquisa exploratória visa a descoberta, o achado, a elucidação de fenômenos ou a explicação daqueles que não eram aceitos apesar de evidentes.

3.3 Procedimentos de pesquisa

O primeiro passo foi a elaboração de um roteiro de entrevista com o contador da empresa, para verificação de qual o conhecimento este possui sobre Passivos Contingentes e também foi necessária uma conversa com o advogado da empresa, pois avaliou-se a existência de processos.

Os dados foram coletados por meio de processos jurídicos existentes contra a empresa e avaliados pelo advogado. A partir desses dados, determinaram-se os

Passivos Contingentes prováveis, possíveis e remotos de ocorrerem e, diante disso, demonstrar, provisionar e divulgá-los, caso haja necessidade.

Quanto às questões sobre a pesquisa quantitativa, diz Creswell (2010) que, nos estudos quantitativos, os investigadores utilizam questões e hipóteses - e às vezes objetivos - da pesquisa quantitativa para moldar e focar especificamente o objeto de estudo. As questões da pesquisa quantitativa investigam as relações entre as variáveis que o investigador procura conhecer.

4 Apresentação e análise dos dados

No transcorrer dos meses de junho e julho de 2017, foram solicitados à empresa, objeto do estudo de caso, documentações pertinentes às análises do CPC 25 no que se refere aos Passivos Contingentes que se classificam como prováveis, possíveis e remotos e verificar se essa norma está, de fato, sendo aplicada dentro da empresa de maneira adequada.

Para tanto, foi primeiramente apresentado um roteiro de entrevista ao contador, buscando com isso saber o quanto ele tem de conhecimento sobre essa Norma Técnica, e de que forma esses passivos são demonstrados no Balanço Patrimonial e DRE e, se realmente são demonstrados. Em conversa com o contador, juntamente com o advogado da empresa, foi apresentado o objetivo principal das análises dos Passivos Contingentes dos anos de 2015 e 2016. Na ocasião, o advogado relatou que a empresa possui apenas processos de ordem trabalhista e nenhum outro tipo de processo jurídico que poderia vir a acarretar um Passivo Contingente futuro, fato que causou certa estranheza por se tratar de uma empresa de construção civil. Imaginou-se que possam existir também processos de ordem legal ou até ambiental, fato esse não constatado. Buscou-se saber quais as precauções tomadas pela empresa no sentido de se precaver quanto a esses passivos, e o relato foi de que os funcionários

dos Recursos Humanos (RH) buscam seguir de maneira adequada a legislação da Consolidação da Lei Trabalhista (CLT), estando sempre atualizados quanto às mudanças de legislação.

Outra questão importante é a segurança dos funcionários que atuam nas obras. A empresa possui um técnico de segurança do trabalho, que possui curso de qualificação específico para exercer a função e o faz de forma adequada, dentro dos padrões estabelecidos pela legislação. A empresa também possui uma psicóloga, que é a responsável pela seleção e recrutamento dos funcionários. Ela destaca que não segue nenhum roteiro de entrevista com os candidatos, usa de sua experiência e bom senso em muitos momentos, para, assim, distinguir quem deve ser contratado, observa os candidatos tanto na maneira como se apresentam ou como se portam ao responderem os questionamentos, posicionamento importante para filtrar os futuros contratados que melhor se adaptam aos padrões estabelecidos pela empresa.

Chamou a atenção outra questão, já comentada anteriormente, sobre a empresa não possuir nenhum tipo de passivo ambiental, principalmente pela atividade, pois produz grandes quantidades de restos de construção civil. Foi então relatado que a organização tem a preocupação com os resíduos e entulhos de obras para evi-

tarem futuras multas ambientais. Para tanto, é elaborado um relatório chamado de Plano de Gerenciamento de Resíduos Sólidos da Construção Civil (PGRCC), no qual constam previsões de geração de resíduos por tipo, classe e também são identificados possíveis transportadores e receptores dos resíduos devidamente licenciados. Após cada coleta e destinação de resíduos, a empresa transportadora emite um Manifesto de Transporte de Resíduo (MTR) com a quantidade real de cada destinação. Para tanto, a empresa obedece à Resolução 307 do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), buscando, assim, seguir todas as regulamentações legais.

A partir dessa constatação, foram iniciadas as consultas documentais, todas com a supervisão e o auxílio do advogado da empresa.

4.1 Análise dos Processos Judiciais

Após conversa com o advogado, foi então constada a existência de processos trabalhistas movidos contra a empresa, também conhecidos como passivos contingentes ou ocultos, cuja presença é demonstrada no balanço patrimonial da empresa. Ao efetuar tal verificação, foram reconhecidos um total de treze processos para os dois anos de análises. Sua representatividade em percentual é apresentada no Quadro 3.

Quadro 3 – Quantidades de Processos Trabalhistas

Quantidades para cada ano		Representatividade em %
Ano 2015	9 processos	69,23
Ano 2016	4 processos	30,77
Total	13 processos	100

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

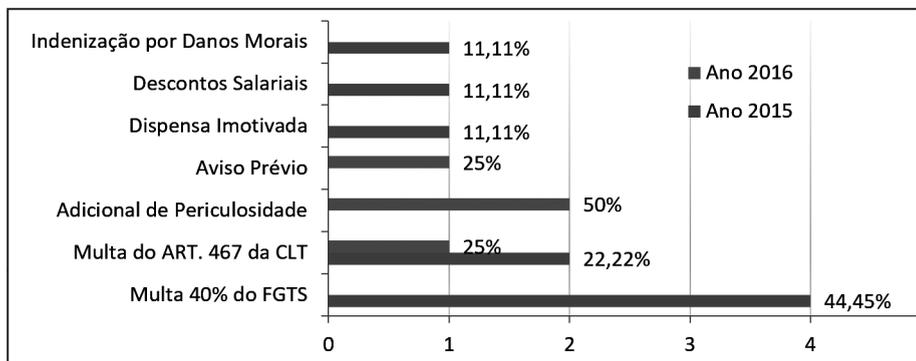
4.2 Análise das demandas requeridas nos processos

Foi solicitado o número de cada um desses processos para reconhecimento e, após, foram iniciadas as análises e leituras de todos os pareceres ocorridos em cada uma das etapas jurídicas pelo advogado da empresa. Essas consultas foram realizadas no site do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (TRT4). Entre elas, estão as atas de audiências, nas quais constam as alegações e pleitos solicitados pelos reclamantes; as defesas feitas pelos reclamados; os despachos de documentos requeridos pelas partes (em alguns casos, é acionado o serviço de um perito para averiguação de alguns fatos pertinentes ao processo) e, ao final, a sentença que encerra todo o trâmite legal, em que, então, é definido o valor real da reclamatória estipulada pelo Juiz. No Quadro 4 e no Gráfico 1, são demonstradas as quantidades demandadas de pedidos, oriundos dessas reclamatórias, pelos reclamantes, em cada um dos dois anos de análises.

Quadro 4 – Demandas requeridas pelos reclamantes

Demandas	Ano 2015	Ano 2016	Total Reclamado	% Total dos anos	
				2015	2016
Multa de 40% do FGTS	4	-	4	44,45%	-
Multa do Art.467 da CLT	2	1	3	22,22%	25%
Dispensa Imotivada	1	-	1	11,11%	-
Danos Morais	1	-	1	11,11%	-
Adicional de Periculosidade	-	2	2	-	50%
Aviso Prévio	-	1	1	-	25%
Total de Processos	9	4	13	100%	100%

Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 4º Região (2017), adaptado pela autora (2017).



Fonte: TRT4 - Tribunal Regional do Trabalho 4º Região, adaptado pela autora (2017).

Outros fatores que foram constatados foram as reclamatórias demandadas de empresas terceirizadas. Apesar de a empresa apresentar um contrato idôneo sob o ponto de vista de seu advogado e também se precaver quanto a futuros danos judiciais, buscando solicitar negativas junto aos órgão Federativos, Estaduais e Municipais, ainda assim pode ser acionada judicialmente por ser considerada responsável solidária ou ainda atender ao quesito de obra sub empreitada⁹ no que diz respeito à construção civil. O que foi visto com bastante frequência nos processos foram reclamatórias de funcionários pertencentes às empresas terceirizadas que, ao reivindicarem seus direitos salariais, comprometem também a empresa que subempreitou seus serviços. Para melhor ilustrar tal situação, apresenta-se, no Quadro 5 e no Gráfico 2, a distribuição, em percentuais, desses processos entre funcionários e empresas terceirizadas.

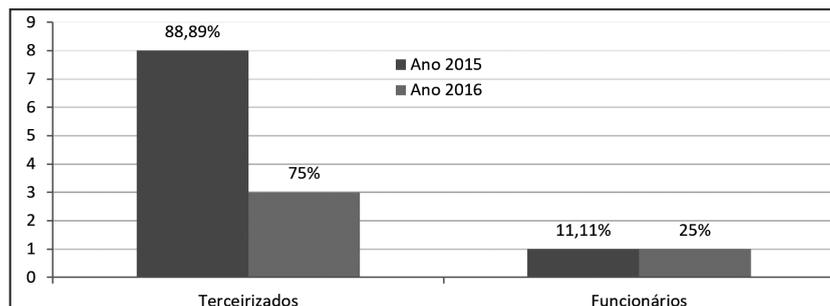
⁹ Contrato celebrado entre o empregado e outra empresa.

Quadro 5 – Demonstrativo de Processos por Reclamantes

Reclamantes	Quantidade 2015	Quantidade 2016	% 2015	% 2016
Terceirizados	8 processos	3 processos	88,89	75
Funcionários	1 processos	1 processos	11,11	25
Total	9 processos	4 processos	100	100

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

Gráfico 2 – Demonstrativo de Processos por Reclamantes



Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 4ª Região (2017), adaptado pela autora (2017).

Quadro 6 – Demonstrativo de Processos por Reclamantes

Reclamantes	Quantidades	Representatividade em %
Terceirizados	11 processos	84,61
Funcionários	2 processos	15,39
Total 2015 e 2016	13 processos	100%

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

4.3 Reconhecimento dos Passivos Contingentes

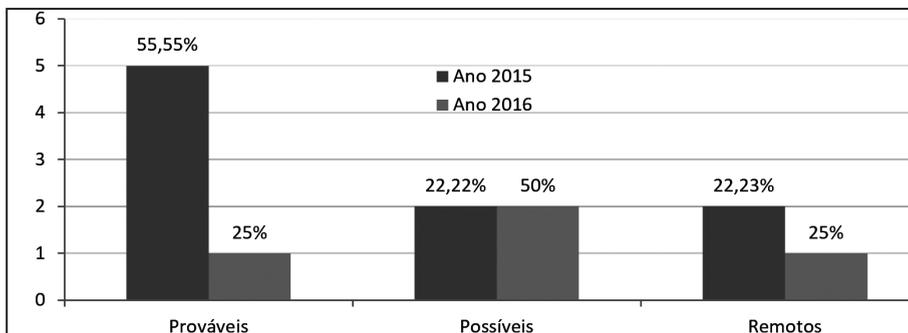
Agora é efetuada a avaliação de cada um desses processos judiciais pelo advogado da empresa, que é especializado em direito do trabalho. Sendo assim, tem o discernimento e a capacidade de distinguir e apontar quais seriam os passivos prováveis, possíveis e remotos. No Quadro 7 e no Gráfico 3, os valores são demonstrados.

Quadro 7 – Reconhecimento dos Passivos Contingentes

Passivos Contingentes	Quantidade 2015	Quantidade 2016	% 2015	% 2016
Prováveis	5 processos	1 processos	55,55	25
Possíveis	2 processos	2 processos	22,22	50
Remotos	2 processos	1 processos	22,23	25
Total	9 processos	4 processos	100	100

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

Gráfico 3 – Reconhecimento dos Passivos Contingentes



Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 4ª Região (2017), adaptado pela autora (2017).

4.4 Mensuração de Passivos Contingentes

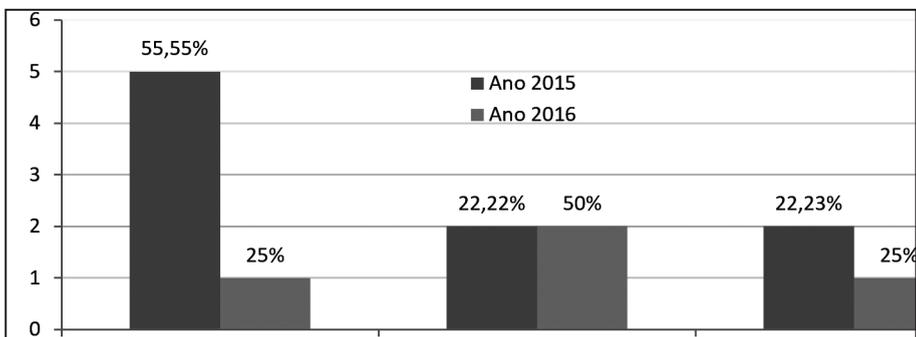
Após o reconhecimento da existência de Passivos Contingentes na empresa, estes foram então mensurados pelo advogado. Dessa maneira, foram mensurados, de forma adequada, cada um desses passivos, tomando o cuidado para não mensurar essas despesas de forma exorbitante. O resultado é demonstrado no Quadro 8 e no Gráfico 4 em percentuais.

Quadro 8 – Mensuração de Valores dos Passivos Contingentes

Passivos Contingentes	Valores (R\$) 2015	Valores (R\$) 2016	% 2015	% 2016
Prováveis	76.500,00	6.000,00	76,5	48
Possíveis	20.000,00	4.000,00	20	32
Remotos	3.500,00	2.500,00	3,5	20
Total	100.000,00	12.500,00	100	100

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

Gráfico 4 – Mensuração de Valores dos Passivos Contingentes



Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 4ª Região (2017), adaptado pela autora (2017).

4.5 Divulgação de Passivos Contingentes

Após as análises e constatações anteriores sobre os Passivos Contingentes, fica evidente que, existindo passivos prováveis, estes devem ser provisionados dentro do Balanço Patrimonial; os passivos possíveis devem ser divulgados em notas explicativas e os remotos têm divulgação opcional, pois esse fato é relevante para a transparência financeira da empresa.

Sendo assim, foi solicitado à empresa um modelo de notas explicativas para análise do que é apresentado. O Quadro 9 demonstra a divulgação oferecida pela instituição.

Quadro 9 – Notas explicativas

I) Um passivo é reconhecido no balanço quando a empresa possui uma obrigação legal ou constituída como resultado de um evento passado, sendo provável que um recurso econômico seja requerido para liquidá-lo. As provisões são registradas tendo como base as melhores estimativas do risco envolvido.

Os ativos e passivos são classificados como circulantes quando sua realização ou liquidação é provável que ocorra nos próximos doze meses. Caso contrário, são demonstrados como não circulantes.

Fonte: Escrituração Contábil Digital (2017), adaptado pela autora (2017).

Quadro 9.1 – Notas Explicativas com divulgação de Passivos Contingentes Ano 2015

Processos Trabalhistas	Valor contábil R\$	Natureza
Possível	15.000,00	Indenização de Danos Morais
Possível	5.000,00	Multa do Art. 467 da CLT
Remoto	3.500,00	Multa 40% do FGTS

Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 4º Região (2017), adaptado pela autora (2017).

Quadro 9.2 – Notas Explicativas com divulgação de Passivos Contingentes Ano 2016

Processos Trabalhistas	Valor contábil R\$	Natureza
Possível	1.000,00	Adicional de Periculosidade
Possível	3.000,00	Multa do Art. 467 da CLT
Remoto	2.500,00	Aviso Prévio

Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 4º Região (2017), adaptado pela autora (2017).

4.6 Análise dos Balanços Patrimoniais de 2015 e 2016

Para finalizar as análises, foi solicitado ao contador da empresa o Balanço Patrimonial de 2015 e 2016, que foram importados em arquivo digital via programa Escrituração Contábil Digital (ECD) transmitidos em 2016 e 2017, o Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de 2015 e 2016 e Livro Razão 2015 e 2016, sendo esse último apenas da conta “outras obrigações fiscais e trabalhistas”, pois, segundo o contador, é nessa conta que são lançados os valores de processos trabalhistas já sentenciados. A empresa é tributada pelo Lucro Real trimestral.

Quadro 10 – Balanços Patrimoniais Anos 2015 e 2016

PASSIVO - 2015	PASSIVO – 2016
Circulante	Circulante
50.339.605,16	55.710.752,57
Obrigações Sociais/Trabalhistas	Obrigações Sociais/Trabalhistas
211.120,39	244.289,37
Não – Circulante	Não – Circulante
26.493.987,86	61.657.901,41
Minoritários	Minoritários
1.181.722,67	824.471,25
Patrimônio Líquido	Patrimônio Líquido
205.650,79	1.997.122,49
Total do Passivo	Total do Passivo
78.220.966,48	120.190.247,72

Fonte: Escrituração Contábil Digital (2017), adaptado pela autora (2017).

O Balanço Patrimonial acima foi apresentado de forma resumida, apenas com contas julgadas relevantes às análises. O objetivo é verificar qual impacto ocorre caso Passivos Contingentes venham a ser reconhecidos no encerramento contábil.

Ao analisar a conta “outras obrigações fiscais e trabalhistas” do Livro Razão de 2015, encontrou-se um total de R\$ 13.200,00 referente a provisões de processos trabalhistas já sentenciados de anos anteriores, e dentro do grupo de passivo circulante, pois são valores que irão ser quitados dentro do período de doze meses.

Já no ano de 2016, não ocorreram provisões quanto aos mesmos processos, pois os processos desse período estão ainda em tramitação. A conta em questão apresenta um valor mais elevado nos dois períodos, pois dentro dela são provisionados também encargos sociais de cada um dos anos.

Quadro 11 – Passivo 2015 e 2016 após evidenciação, reconhecimento e mensuração de Passivos Contingentes

PASSIVO - 2015	PASSIVO – 2016
Circulante 50.339.605,16	Circulante 55.710.752,57
Obrigações Sociais/Trabalhistas 211.120,39	Obrigações Sociais/Trabalhistas 244.289,37
Não – Circulante 26.570.487,86	Não – Circulante 61.657.901,41
Processos Trabalhistas 76.500,00	Processos Trabalhistas 6.000,00
Patrimônio Líquido 205.650,79	Patrimônio Líquido 1.997.122,49
Minoritários ¹⁰ 1.181.722,67	Minoritários 824.471,25
Total do Passivo 78.297.466,48	Total do Passivo 120.196.247,72

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

Observe-se o novo passivo de 2015 e 2016 com os lançamentos desses processos contingentes em andamento, sendo que serão apenas provisionados os passivos prováveis, por se tratar de valores de maior probabilidade de ocorrência, pois são oriundos de processos trabalhistas mensurados anteriormente pelo advogado da empresa. Esses processos representaram um aumento de 0,098% no passivo de 2015 e 0,005% no passivo de 2016.

4.7 Análise do DRE – Demonstrativo de Resultado do Exercício 2015 e 2016

Neste momento, é apresentado o DRE. Foram apresentados os impactos proporcionados pelos Passivos Contingentes prováveis analisados, reconhecidos e mensurados que, conforme já mencionado, não foram divulgados dentro dos balanços de encerramento de seus respectivos exercícios. As razões variam desde a falta de compreensão do que são esses passivos até a falta de certeza em mensurar valores de forma segura, neste caso, esbarrando no temor de avaliar essas despesas de maneira equivocada.

Nas contas de resultado, os valores de processos trabalhistas foram lançados em despesas não operacionais, pois trata-se de valores que não estão ligados às atividades-fim da empresa, são despesas que ocorrem com menor frequência.

¹⁰ Sócios com o menor valor de capital da empresa.

Quadro 12 – Resultado final após evidenciação, reconhecimento e mensuração de Passivos Contingentes

Lucro Bruto	+ 5.669.111,40
Despesas Operacionais	- 4.181.296,45
Outras Receitas Não-Operacionais	+ 224.492,83
Despesas Não-Operacionais	- 76.500,00
Lucro antes dos impostos	= 1.635.807,78

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

Quadro 13 – Impacto do resultado após provisão dos Passivos Contingentes

Lucro antes dos impostos - quadro 16	+ 1.712.307,78
Lucro antes dos impostos - quadro 16.1	+ 1.635.807,78
Despesas Não-Operacionais	76.500,00
% de Redução no Lucro	4,4676%

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

Os Quadros 12 e 13 representam o ano de 2015. Mostram a situação da empresa após provisão de Passivos Contingente, buscando, assim, evidenciar o impacto desse novo cenário. Da mesma forma, os Quadros 14 e 15 representam o ano de 2016.

Quadro 14 – Resultado final após evidenciação, reconhecimento e mensuração de Passivos Contingentes

Lucro Bruto	+ 2.786.536,82
Despesas Operacionais	- 2.236.691,13
Outras Receitas não-operacionais	+ 387.936,66
Outras Despesas não-operacionais	- 6.000,00
Lucro antes dos impostos	= 931.782,35

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

Quadro 15 – Impacto do resultado após provisão dos Passivos Contingentes

Lucro antes dos impostos - quadro 16	+ 937.782,35
Lucro antes dos impostos - quadro 16.3	+ 931.782,35
Despesas Não-Operacionais	-6.000,00
% de Redução no Lucro	0,6398%

Fonte: Adaptado pela autora (2017).

Apurou-se novo resultado antes dos impostos e não o lucro ou prejuízo líquido do período. O motivo simplesmente se resume ao fato de que, para evidenciar novo resultado dos impostos, seria necessário saber exatamente qual a compensação de prejuízos utilizada que está sendo deduzida do lucro, as adições e exclusões agregadas ao cálculo. Essa comprovação seria uma análise aprofundada do balanço, portanto, o novo resultado se limita ao lucro ou prejuízo verificado antes dos impostos.

5 Considerações finais

O grande objetivo deste estudo de caso seria observar se o Pronunciamento Técnico CPC – 25, que trata de Passivos Contingentes, estaria sendo aplicado de forma adequada dentro da empresa e, com isso, analisar, reconhecer, mensurar e divulgar esses passivos. Para verificar a relevância e grandeza neste trabalho, seria necessária uma mensuração maior de valores dessas contingências, mas, nesse caso, não foi o que ocorreu, visto que esses se apresentam em uma pequena quantidade, algo que foi uma grande surpresa ao iniciar os trabalhos.

Constatou-se que a empresa possui grande rotatividade de funcionários a cada obra executada e, por se tratar de uma grande empresa, a quantidade de processos que apresenta são em quantidade muito baixa, devido a alguns fatores de risco que podem incorrer dessa atividade. Como já analisado e evidenciado anteriormente, existem medidas que são tomadas justamente para que sejam evitados possíveis débitos onerosos à empresa, como, por exemplo, passivos oriundos de multas, tanto fiscais quanto legais acarretadas pelo seu ramo de atividade ou ainda passivos ambientais devido à destinação de restos de entulhos provenientes das obras executadas. Com vistas a desvendar tais indagações, identificou-se quais seriam as precauções que a empresa tomaria para que esses passivos inexistam ou que sejam em baixa ocorrência, como já mencionado nas análises. Foi observado que as demandas de processos de 2015 para 2016 tiveram um decréscimo de 38,46%, algo muito significativo, redução essa constatada justamente por obedecer a legislação de forma coerente e responsável.

Para finalizar, fica evidenciado que a empresa possui processos judiciais de ordem trabalhista tramitando e estes não são reconhecidos, mensurados e divulgados. Observa-se, com total clareza, que o Pronunciamento Técnico sobre os Passivos Contingentes não é aplicado nem utilizado na empresa.

Deve-se ponderar até que ponto subempreitar essas obras valeria a pena e analisar o fato de que, talvez o subcontratado não aplique de forma adequada todas as precauções de riscos que uma obra de construção civil requer, do contrário, se esses Passivos Contingentes continuarem a ocorrer devem ser mensurados pelo setor jurídico e provisionados quando sua ocorrência for provável. Como a empresa não é de capital aberto, a divulgação desses passivos possíveis e remotos não é relevante, mas se no futuro ocorrer essa situação, os mesmos devem ser divulgados para uma maior transparência da situação financeira da empresa.

Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Deloitte: Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS*. São Paulo: Atlas, 2009.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti; ALMEIDA, Rafael Jachelli. *Regulamentação Fiscal das Normas contábeis do IFRS e CPC. Lei 12.973/ 14*. São Paulo: Atlas, 2015.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas. CSLL, Operações de Hedge, Preço de Transferência, Planejamento Tributário, Reorganizações Societárias, Aspectos Contábeis e Jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

ATTIE, William. *Auditoria. Conceitos e Aplicações*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. Lei nº 6.404/1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22 out. 2017.

_____. Lei nº 11.638/2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 22 out. 2017.

CARVALHO, L. Nelson; COSTA, Fábio Moraes da; LEMES, Sirlei. *Contabilidade Internacional. Aplicação das IFRS 2005*. São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Leis de Sociedades Anônimas*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC 25. *Pronunciamentos Técnicos*. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2006.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. NBC TG – 25. *Resolução nº 1.066/2005*. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1066.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2017.

_____. *Resolução nº 1.180/2009*. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1180.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. NBC TG – 25. *Resolução nº NBCTG25(R1)/2014*. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG25\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG25(R1).pdf)>. Acesso em: 12 nov. 2017.

CRESWELL, John W. *Projeto de Pesquisa. Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto*. 3. ed. São Paulo: Artmed, 2010.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL. ECD. Transmitidas via programa digital em 2016 e 2017. Acesso em: 23 out. 2017.

FERNANDEZ, Luciane Alves; SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. *Contabilidade Internacional Avançada*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FRANCIS, Jennifer; SCHIPPER, Katherine; WEIL, Roman L. *Contabilidade Financeira. Introdução aos Conceitos, Métodos e Aplicações*. 2. ed. São Paulo: Câmara Brasileira do Livro, 2015.

GUERRA, Luciano. *A Nova Contabilidade. Convergência ao Padrão Internacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Contabilidade Comercial*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

JUNG, Carlos Fernando. *Metodologia para Pesquisa & Desenvolvimento: Aplicada a Novas Tecnologias, produtos e processos*. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

MONTOTO, Eugenio. *Contabilidade Geral e Análise de Balanços Esquematisado*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOURAD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. *Introdução às Normas Internacionais de Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MULLER, Aderbal Nicolas; SCHERER, Luciano Márcio. *Contabilidade Avançada e Internacional*. Alterações trazidas pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade Internacional*. Causas das diferenças internacionais, Harmonização contábil internacional, Estudo comparativo entre países. São Paulo: Atlas, 2005.

NORMAS INTERNACIONAIS DE RELATÓRIO FINANCEIRO. Texto consolidado das Normas Internacionais de Relatório Financeiro tal como aprovadas em 1º de janeiro de 2008. V. 2. Reino Unido.

SANTOS, Fernando de Almeida; VEIGA, Windson Espenser. *Contabilidade com Ênfase em Micro, Pequenas e Médias Empresas*. Atualizado pela legislação até fevereiro de 2014 – Leis 11.638/07, 11.941/09, NBC TG 1000 (CPC – PME) e ITG 1000. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO 4º REGIÃO. TRT4. Disponível em: <<http://www.trt4.jus.br/portal/portal/trt4/home>>. Acesso em: 30 jun. 2017.