

**UNIVERSIDADE DE RIO VERDE (UniRV)
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CHARLES ARAÚJO MARTINS

**NÍVEL DE ADERÊNCIA DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE
CAPITAL ABERTO AO CPC 33 (R1) – BENEFÍCIOS A EMPREGADOS**

**RIO VERDE-GOIÁS
2018**

CHARLES ARAÚJO MARTINS

**NÍVEL DE ADERÊNCIA DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE CAPITAL ABERTO
AO CPC 33 (R1) – BENEFÍCIOS A EMPREGADOS**

Monografia apresentado à Banca Examinadora do
Curso de Ciências Contábeis da Universidade de
Rio Verde (UniRV) como exigência para obtenção
do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Ma. Eliene Aparecida de
Moraes

**RIO VERDE-GOIÁS
2018**

CHARLES ARAÚJO MARTINS

**NÍVEL DE ADERÊNCIA DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE
CAPITAL ABERTO AO CPC 33 (R1) – BENEFÍCIOS A EMPREGADOS**

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Rio Verde (UniRV) como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Rio Verde, GO, ____ de _____ de 2018.

BANCA EXAMINADORA

.....
Prof^a. Ma. Eliene Aparecida de Moraes
Presidente

.....
Prof. -----
Examinador

.....
Prof. -----
Examinador

Este trabalho é dedicado à minha família (minha mãe Maria Bertilla Araújo Martins, ao meu pai Adelmo Rocha Martins, a meus irmãos Monielli Araújo Martins, Natanael Araújo Martins, Natália Araújo Martins) e minha noiva Neuzimar Lima de Oliveira pelo apoio, incentivo ao longo de todos esses anos por atenderem minhas necessidades para que tornasse possível desenvolver da melhor forma possível o presente estudo para que tornasse realidade a conclusão deste curso.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus em primeiro lugar pelo dom da vida, por estar sempre guiando meus passos nesta longa caminhada para sucesso familiar, social e profissional. Pela força neste momento difícil que tenho passado nos últimos meses.

Agradeço a minha família, meu pilar que por anos tem me dado força para realização deste sonho, pelos dias, meses e anos souberam minimizar a dor da saudade pela minha ausência no lar para que este sonho da graduação viesse a se tornar realidade.

Agradeço a meus pais, Maria Bertilla Araújo Martins e Adelmo Rocha Martins, por ensinarem que não importa a cor da sua pele, condição financeira, lugar de onde você veio, que a oportunidade existe para todos, que sonhar grande ou pequeno pouco importa e que importante é acordar todos os dias e fazer o que tem que ser feito que o sucesso não depende de ninguém, somente de nós mesmos. Obrigado meu pai serei eternamente grato por seus ensinamentos.

Não deixaria de também fazer agradecimentos a minha irmã Natália Araújo Martins e minha noiva Neuzimar Lima de Oliveira que ajudaram e tiveram paciência nos momentos de dificuldade, fraquezas e ausência.

Meus sinceros agradecimentos a minha orientadora Prof.^a Ma. Eliene Aparecida de Moraes, pela paciência, dedicação, auxílio durante a pesquisa e pelos conselhos que vieram a contribuir muito na minha vida acadêmica, pessoal e profissional. Agradeço também aos demais professores que passaram por esta casa UniRV que contribuíram na minha formação com seus ensinamentos didáticos, vivência do dia a dia do profissional da área contábil.

Aos meus colegas Anísia Rodrigues Silvino, Rafael Rodrigues de Souza, Aline Rodrigues, Luiz Alberto Gomes Viana, não poderia deixar de agradecê-los por compartilhar seus conhecimentos, incentivando-me a chegar até o final do curso, pelas dicas, orientações e conselhos, brincadeiras e aos demais colegas que ao longo de 04 (quatro) anos tiveram presente na minha vida, formação como pessoa, acadêmico e que contribuíram muito de forma direta ou indireta, a todos vocês o meu muito obrigado!

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo verificar o nível de aderência das empresas de capital aberto ao CPC 33 (R1) benefícios a empregados entre os anos 2013 a 2017. A pesquisa classifica-se como descritiva, pois os fatos são observados e analisados sem que sejam alterados, a metodologia utilizada foi qualitativa e quantitativa, realizada por meio da técnica de coleta de dados método indireto, quanto aos procedimentos à pesquisa foi classificada como bibliográfica uma vez que essa pesquisa foi realizada utilizando dados já publicados. Para realização da pesquisa foram realizadas análises de 160 demonstrações contábeis-financeiras, as quais validam os levantamentos das informações na revisão de literatura. Os resultados obtidos mostram que em média são divulgadas 71% dos quesitos analisados dos benefícios de curto prazo e, 38% dos quesitos pós-emprego. Os resultados obtidos na pesquisa demonstram que há um caminho a percorrer quanto às divulgações, nota-se que ao passar dos anos 2013 a 2017, 18 quesitos analisados somente dois quesitos benéficos pós-emprego alcançaram percentual médio de 100% e dois quesitos benefícios de curto prazo chegaram alcançar percentual médio mais próximo, em média 91% e 94% e sete quesitos benéficos pós-emprego não apresentaram nenhuma média percentual de divulgação 0% desses requisitos obrigatórios exigidos pelo CPC 33 (R1) (2012), tendo que melhorar cada vez mais a qualidade de suas informações, denotando mais clareza e aos usuários.

Palavras-chave: Benefícios a empregados. Divulgação. Demonstrações. CPC 33 (R1).

ABSTRACT

This research proposed to find out the standard of attachment of publicly held corporations to CPC 33(R1) benefits to employees between the years 2013 to 2017. The analysis is classified as descriptive, since the facts were observed and analysed without being changed, the method used was qualitative and quantitative, performed using the data collection technique indirect method, regarding the procedures to the analysis was classified as biographic once this analysis was performed using data already published. For the accomplishment of the analysis, 160 financial-accounting statements were analysed, which validate the information surveys in the literature review. The results show that 71% of the analyzed aspects of short-term benefits and 38% of post-employment requirements were disclosed on average. The results obtained in this research assure that it has still a long way to cover regarding the disclosures, it notices that during 2013 till 2017, only 2 of 18 requirements of post-employment benefits analysed reached the average percentage of 100% and 2 requirements of short-term benefits reached the average percentage nearest, on average of 91% and 94% seven requirements post-employment didn't present any average percentage of disclosure 0% these mandatory requirements required by CPC 33 (R1) (2012), must improve even more the quality of their information denoting users more clearly.

Keywords: Employee benefits. Disclosure. CPC 33 (R1).

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

B3 - Brasil, Bolsa, Balcão

BACEN - Banco Central do Brasil

BANESTES - Banco Do Estado Do Espírito Santo

CASAN - Companhia Catarinense de Águas e Saneamento

CEEE - Companhia Estadual de Energia Elétrica - Rio Grande do Sul

CELPE - Companhia Energética De Pernambuco

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

COELCE - Companhia Energética do Ceará

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

EFPC - Entidades Fechadas de Previdência Complementar

IAS - *International Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade)

IASB - *International Accounting Standards Board* (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade)

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFRS - *International Financial Reporting Standards* (Incorporação das normas internacionais de contabilidade)

LATIBEX - Mercado de valores latino-americanos em Euros.

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

NPC - Norma e Procedimento de Contabilidade

NYSE - Bolsa de Valores de Nova York

PLR - Participação nos Lucros e Resultados

PREVIC - Superintendência Nacional de Previdência Complementar

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	Empresas componentes da amostra	35
QUADRO 2	Quesitos para coleta de dados	37
QUADRO 3	Percentual Médio de Divulgação por Quesito	39
QUADRO 4	Percentual Médio de Divulgação das Empresas por Ano	40
QUADRO 5	Percentual Médio de Divulgação por Setor	41
QUADRO 6	Percentual Médio de Divulgação Quesitos	43
QUADRO 7	Percentual Médio de Divulgação das Empresas por Ano	45
QUADRO 8	Percentual Médio de Divulgação por Setor	46

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	16
2 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	17
2.1 BENEFÍCIOS A EMPREGADOS	17
2.1.1 Benefícios a empregados de curto prazo.....	18
2.1.2 Benefícios pós-emprego.....	20
2.1.2.1 Planos de contribuição definida.....	21
2.1.2.2 Planos de benefícios definido	22
2.1.2.3 Outros benefícios de longo prazo a empregados	23
2.2 DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA DE ACORDO COM O CPC 33 (R1)	24
2.2.1 Benefícios a curto prazo de empregados.....	26
2.2.2 Benefícios pós-emprego planos de contribuição definida.....	26
2.2.3 Benefícios pós-emprego planos de benefícios definida	27
3 METODOLOGIA	32
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	32
3.2 POPULAÇÃO, AMOSTRA E PERÍODO DE ESTUDO	33
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	35
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
4.1 BENEFÍCIOS A EMPREGADOS DE CURTO PRAZO	37
4.2 BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO.....	41
4.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

Os planos de benefícios foram criados com o objetivo de reter pessoal. No entanto, a iniciativa se espalhou e hoje os benefícios fazem parte das organizações e são intensamente avaliados e discutidos quanto aos seus propósitos, custos e valores (MAZZIONI; QUINOT, 2018).

Na ótica de Cobêro e Daolio (2015), as vantagens de se ter um plano de benefícios é importante para um quadro de funcionários comprometido com o objetivo da empresa, além de aumentar a motivação.

Os benefícios sociais trazem vantagens para a empresa e seus colaboradores, para as empresas é relevante porque atrai e retém talentos, para a produtividade dos colaboradores reduz os índices de rotatividade e absenteísmo, melhora a qualidade de vida, tornando-se um diferencial competitivo para a empresa. Para os colaboradores, os benefícios fazem-os sentir importantes, ajudando-os a garantir uma melhor qualidade de vida (COBÊRO; DAOLIO, 2015).

No entendimento de Alvim e Alvim (2011), as pessoas são atraídas e participam da organização não somente em função do cargo, do salário, das oportunidades, do clima organizacional, mas também em função das expectativas de serviços e benefícios sociais que poderão desfrutar em troca do serviço prestado.

Os benefícios sociais são constituídos de facilidades, serviços, vantagens e conveniências oferecidos aos empregados, com o objetivo de suprir suas necessidades, sendo elas fisiológicas, de segurança, sociais e de autorealização pessoal e profissional (ALVIM; ALVIM, 2011).

Silva e Figueiredo (2016) esclareceu que os benefícios não têm somente aspecto pecuniário ou financeiro servem para prevenir os funcionários de uma série de transtornos, também estão ligados como aspectos da responsabilidade social da organização.

O Pronunciamento Técnico CPC 33 (R1) (2012) - benefício a empregados traz que benefícios a empregados são todas as formas de compensação proporcionadas pela empresa pela troca de serviços prestados pelos seus colaboradores ou pelo término do contrato de trabalho, a norma aponta ainda as subdivisões benefícios de curto prazo a empregados, benefício pós-emprego e outros benefícios de longo prazo aos empregados.

O benefício é uma forma de remunerar indiretamente os colaboradores oferecendo uma base de satisfação que vai atender suas necessidades pessoais. Aplicadas de forma espontânea comprovando que as organizações precisam oferecer aos seus colaboradores uma melhor qualidade de vida para aumentar a produtividade (COBÊRO; DAOLIO, 2015).

O programa de benefícios está associado ao processo de recompensar pessoas, muito utilizado para incentivar e satisfazer suas necessidades individuais. Com isso o benefício denomina-se um conjunto de programas ou planos oferecidos pela organização como complemento ao sistema de salários (MACHADO, 2012).

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Prodanov e Freitas (2013) dizem que o problema de pesquisa, trata de uma questão não resolvida e que é objeto de discussão em qualquer domínio do conhecimento. Trata-se, portanto, de uma questão que mostra situações que requer discussão, investigação, decisão ou solução. Simplificando, pode-se dizer que problema é uma questão que a pesquisa pretende responder. Todo o processo de pesquisa se desenvolverá em torno de sua solução.

Com isso, o problema de pesquisa do presente estudo é: Qual é o percentual de aderência das empresas brasileiras de capital aberto ao CPC 33 (R1) – benefícios a empregados?

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos são indicativos do que se pretende conhecer, mostrar ou provar no decorrer da investigação que será realizada. Uma vez definidos, facilita-se o estabelecimento de um plano, um caminho a ser seguido durante todo o transcorrer da pesquisa (JUSTI; VIEIRA, 2016).

Está relacionado com a visão global do tema (objetivo geral) e com os procedimentos práticos (objetivos específicos), indicando o que se pretende conhecer, medir ou provar no decorrer da pesquisa, ou seja, as metas que se almeja alcançar (PRODANOV; FREITAS, 2013).

1.2.1 Objetivo Geral

Nos estudos de Prodanov e Freitas (2013), o objetivo geral refere-se à conclusão da pesquisa, detalha em apresentar enunciado mais amplo, que expressa uma filosofia de ação, buscado a partir do título/da delimitação e/ou conclusão.

Atentando-se para este conceito, o objetivo geral desta pesquisa é verificar o percentual de aderência das empresas brasileiras de capital aberto ao CPC 33 (R1) - Benefícios a Empregados.

1.2.2 Objetivos Específicos

Marconi e Lakatos (2003) asseveram que os objetivos específicos têm caráter mais concreto, com funcionalidade intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicá-lo a situações particulares.

Assim, os objetivos específicos desta pesquisa são:

- a) definir benefícios de curto prazo e benefícios pós-emprego;
- b) descrever os requisitos de divulgação dos benefícios de curto prazo e benefícios pós-emprego estabelecidos pela CPC – 33 (R1);
- c) levantar e comparar os percentuais de divulgações das empresas analisadas.

1.3 JUSTIFICATIVA

Escassez de mão de obra, atrair e reter talentos e a busca incessante pela gestão eficiente das pessoas contribuiu para que diversas formas de incentivo fossem colocadas em prática pelas empresas na tentativa de alinhar seus interesses com os interesses dos empregados (MIRANDA; TOMÉ, 2011).

Valongo (2015) corrobora que os benefícios atribuídos aos empregados representam um compromisso de grande responsabilidade social por parte das organizações. É neste cenário que a empresa exerce uma função importante com a sociedade, não somente na geração de empregos, mas em promover aos seus colaboradores complementos de reforma,

incentivando-os à poupança e, em simultâneo, a contribuir para a sua satisfação e motivação, colaborando a um melhor desempenho das suas funções (VALONGO, 2015).

No Brasil, a adoção do padrão das normas internacional de contabilidade é traduzida e adaptada ao contexto nacional pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), após serem aprovados pelo respectivo órgão regulador, são exemplos de exigências de divulgação pelas empresas (FIPECAFI, 2010).

Em 07 de dezembro de 2012, a Comissão de Valores Imobiliários - CVM aprovou o CPC 33 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis que trata de benefícios a empregados uma correlação às normas internacionais do *International Accounting Standards Board – IASB* de acordo com o *IAS 19* (CPC 33 R1, 2012).

Nesta contextualização, surge o CPC 33 (R1) entre os principais pronunciamentos aprovados, o CPC 33 (R1) tem por objetivo determinar a contabilização e a divulgação dos benefícios concedidos aos empregados, em alinhamento às adaptações à realidade brasileira com os tratamentos previstos na *IAS 19 (IASB)* (CPC 33 R1, 2012).

A harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões empregados pelas normas internacionais é um processo importante, que gera segurança na transparência das informações contábeis e o entendimento por parte dos usuários das informações disponíveis. Neste contexto o CPC 33 (R1) busca-se ampliar esta transparência de informações presentes nas demonstrações financeiras relacionadas aos benefícios concedidos aos empregados (SILVA et al., 2016).

No entendimento de Silva et al. (2016), no Brasil são dois os benefícios a empregados mais utilizados nas empresas como sistema de recompensa nos programas oferecidos aos empregados pelo serviço prestado em complemento ao salário, os de curto prazo e pós-emprego.

Quanto à divulgação destes benefícios o CPC 33 (R1) dispõem as seguintes informações, benefícios de curto prazo não há exigência por parte deste pronunciamento, porém outros pronunciamentos possam exigi-las em tais divulgações (CPC 33 R1, 2012). Em contrapartida os benefícios pós-emprego, esses há exigência do pronunciamento, onde são divididos em plano de contribuição definida e plano de benefício definido (CPC 33 R1, 2012).

O CPC (R1) (2012) exige que a entidade demonstre em suas divulgações o plano de contribuição definida um montante reconhecido de como despesa e sempre que exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas, a entidade divulga

informação acerca das contribuições para planos de contribuição definida relativa aos administradores da entidade.

Já a divulgação de benefícios definidos são demonstradas as características dos planos de benefício definido e riscos a eles associados, a exploração de valores das demonstrações contábeis, o montante, prazo e incerteza em fluxos de caixas futuros, os planos multi-empregadores, os planos de benefício definido que compartilham riscos entre várias entidades sob controle comum e requisitos de divulgação em outros pronunciamentos (CPC 33 R1, 2012).

Logo, nota-se a importância desta pesquisa em contribuição para verificar o percentual de aderência à divulgação dos benefícios de curto prazo e benefícios pós-emprego pelas empresas conforme são exigidos pelo CPC 33 (R1), a fim de mostrar aos usuários informações relevantes para a tomada de decisão.

O percentual de divulgação das informações contábil-financeiras tem importância para que os usuários tenham conhecimento sobre os dados divulgados referentes aos benefícios a empregados de curto prazo e benefícios pós-emprego conforme o pronunciamento técnico CPC 33 (R1) - benefícios a empregados. Assim sendo, a pesquisa tornar-se-á veículo de comunicação levando a esses usuários mais conhecimento e despertando interesse em se informar sobre esses dados.

O estudo também deve contribuir aos órgãos reguladores responsáveis pela fiscalização, pois através dos percentuais de divulgação apurados poderão verificar o cumprimento da norma pelas empresas, e aos investidores para que possam analisar o grau de responsabilidade das empresas no que diz respeito ao cumprimento da norma. De acordo com Tavares (2013), as informações prestadas devem seguir as Normas e Princípios exigidos pela Contabilidade, apresentando a realidade encontrada nas empresas.

Após ampla pesquisa no Google Acadêmico sobre o tema verificou-se que há poucos estudos e pesquisas realizadas sobre este tema, por isso há importância e interesse pessoal em tornar possíveis mais conhecimentos em relação a esse tema, objetivando um melhor entendimento do assunto, aqui são citados algumas delas.

Ribeiro (2013) realizou um estudo sobre evidenciação do passivo atuarial nas entidades patrocinadoras brasileiras de fundo de pensão. O período de estudo foi realizado com base no ano de 2012 com as 20 maiores empresas patrocinadoras, tendo como principal objetivo verificar se as maiores entidades patrocinadoras brasileiras estão evidenciando o

passivo atuarial conforme o Pronunciamento do IBRACON aprovado pela Deliberação CVM nº 371/00 e pelo Pronunciamento Técnico CPC 33.

Valongo (2015) realizou um estudo sobre nível de divulgação das 50 maiores patrocinadoras de acordo com o CPC 33 (R1) benefícios a empregados, onde abordou o sistema de previdência, entre eles as entidades fechadas, os fundos de pensão, os benefícios a empregados e, principalmente, as patrocinadoras desses fundos de pensão. O período de estudo realizado foi entre ano 2010 a 2013, o autor concluiu que o nível de divulgações de informações relacionadas ao tema vem aumentando ao longo dos anos, mais ainda considera-se um resultado modesto diante da obrigatoriedade de divulgação destas informações.

Silva, Tinoco e Viera (2015) realizaram o estudo sobre benefícios pós-emprego e seus impactos nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras com o objetivo de identificar quanto os passivos das empresas brasileiras estão onerados com obrigações de benefícios pós-emprego. A pesquisa foi realizada com base em 30 empresas listadas na BOVESPA, algumas delas também listadas nas bolsas NYSE (Bolsa Nova York) e LATIBEX (Madri) no ano de 2013. O resultado foi que as empresas vêm mudando os benefícios pós-emprego oferecidos com o objetivo de mitigar essas incertezas, mas ainda estão endividadas com os compromissos assumidos no passado.

Dentre as pesquisas encontradas, Oliveira et al. (2017) verificaram o reconhecimento e a divulgação das informações relacionadas a empregados, segundo o CPC 33 (R1), entre as 20 empresas preferidas pelo brasileiro, segundo *site* LinkedIn, onde analisou a remuneração e suas variações, o nível de divulgação e a melhor média salarial por empregado, buscando relacionar estes dados com a posição das empresas no *ranking*. Procedeu-se com a análise das demonstrações contábeis divulgadas no *site* da Bovespa, assim como notas explicativas entre os anos de 2010 a 2015, período em que as Normas Internacionais passaram a ser obrigatórias.

Mazzioni e Quinot (2018) analisaram o nível de conformidade das informações relativas aos benefícios a empregados exigidos pelo CPC 33 (R1) (2012), divulgadas por companhias brasileiras de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA. O período de estudo foi realizado com base ano de 2015 com as 90 listadas na BM&FBOVESPA, de distintos setores econômicos. Os autores concluem que após o levantamento do nível de evidenciação, foram considerados os fatores como tamanho, nível de governança corporativa e auditoria para verificar a influência sobre a divulgação de informações.

A pesquisa deve colaborar em vários aspectos, como: para a academia (universidades), literatura, pessoal (pesquisador), empregados, e sociedade em geral (visando ao bem-estar social).

Para a academia, como fonte bibliográfica a pesquisa mostra aplicação do CPC 33 (R1) no que se referem benefícios a empregados, mostrando os métodos mais usados, contribuindo para formação de novos profissionais mais preparados e atualizados no assunto pesquisado. Já relacionado à literatura, o trabalho abre caminhos para novas pesquisas e descobertas relacionadas ao tema.

Para o pesquisador a pesquisa é relevante, tem sua colaboração para a formação do conhecimento, incentivo à extensão das pesquisas relacionadas ao CPC 33 (R1) benefícios a empregados e ajudará na verificação se as empresas estão divulgando suas informações contábeis de acordo com o que é exigido.

Para o empregado faz-se importante compreender o nível de divulgação para que os usuários tenham conhecimento sobre os dados referidos aos planos de benefícios, sobre os montantes pagos, sobre os riscos, sobre as características, mensuração e sobre as premissas atuariais. Com isso, a pesquisa torna-se um canal onde esses usuários tenham mais conhecimento e interesse em se informar sobre esses dados.

Para sociedade, transparência, melhor compreensão das informações contábeis apresentadas se as empresas estão seguindo as regras que lhe são impostas. Buscar profissionais mais atualizados e cientes das alterações que regem as demonstrações contábeis, dar devido tratamento, desse modo poderão dar a aplicabilidade devida nas empresas, trazendo-as, o mais próximo possível, das exigências contábeis atuais exigidas.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa delimita-se ao estudo dos relatórios contábil-financeiros das empresas brasileiras listadas na B3 (Brasil, Bolsa, Balcão).

2 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

Para o desenvolvimento e alcance dos objetivos propostos na pesquisa, neste capítulo, foram abordadas definições de benefícios a empregados, contextualizando os benefícios pós-emprego, os planos de contribuição definida, os planos de benefício definido. E, ainda, foi apontada a divulgação nos planos de benefício definido de acordo com o CPC – 33 (R1).

2.1 BENEFÍCIOS A EMPREGADOS

Para o CPC 33 (R1) (2012), os benefícios a empregados são compensações proporcionadas pela entidade em troca de serviços prestados por seus colaboradores ou pelo término do contrato de trabalho.

Boa parte dos custos para empresas estão os gastos com pessoal, considerando que, além dos salários, no geral as empresas optam por oferecer benefícios adicionais a seus colaboradores como: plano de saúde, vale alimentação, licenças remuneradas, previdência complementa, entre outros. Para normas internacionais, este tipo de remuneração oferecida pelas empresas aos seus colaboradores em troca dos serviços prestados é denominado de benefícios a empregados (LAY; SILVA; MICHELS, 2017).

Silva et al. (2016) relatam que os benefícios proporcionados a empregados são aqueles oferecidos através de planos ou acordos entre as partes, empresa e empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes, para aposentadoria, complemento de aposentadoria, pensões, saúde na pós-aposentadoria, licença-prêmio, prêmios por assiduidade, férias, 13º salário, licença remunerada, entre outros, por meio de requisitos legais ou acordos setoriais e por meio de práticas informais. Vale ressaltar que os benefícios para empregados incluem os benefícios não somente aos empregados, mas aos seus dependentes.

De acordo com CPC 33 (R1) (2012) os benefícios a empregados estão divididos em benefícios de curto prazo a empregados, benefícios pós-emprego, outros benefícios de longo prazo aos empregados, benefícios rescisórios.

Os benefícios à empregados classificados como benefícios em curto prazo a empregados é aquele que se espere que seja integralmente liquidado em doze meses após o

exercício do período referente aos relatórios-financeiros em que os empregados prestarem os respectivos serviços (CPC 33 R1, 2012).

Os benefícios pós-emprego, ou seja, os planos de contribuição definitiva e benefícios definidos são pagáveis a partir do final do vínculo empregatício, ou seja, aqueles que não sejam benefícios de término do vínculo empregatício (CPC 33 R1, 2012).

2.1.1 Benefícios a empregados de curto prazo

De acordo com Velho e Carlin (2015) benefícios a empregados de curto prazo é o benefício devido no período de 12 meses após a prestação de serviços pelos empregados.

Para o CPC 33 (R1) (2012) os benefícios de curto prazo a empregados, compreendem ordenados e salários, contribuição para a segurança social, licenças pagas, baixas pagas por doença, participações nos lucros e gratificações, e benefícios não monetários, classificados em: assistência médica, automóveis e habitação ou serviços gratuitos ou subsidiados para os empregados atuais.

Segundo o CPC 33 (R1) (2012) os benefícios de curto prazo a empregados devem ser reconhecidos quando ocorrerem a prestação de serviços do empregado à entidade durante o exercício, sendo necessária que a empresa reconheça o montante não descontado dos benefícios, que se espera sejam pagos em troca desse serviço.

Segundo Figueiredo (2012), as obrigações com benefícios dos empregados de curto prazo são mensuradas em uma base não descontada e reconhecidas, como um gasto e um passivo no momento em que o colaborador presta o serviço em troca dos benefícios, também podem ser reconhecidos como um ativo caso a quantia paga exceder a quantia não descontada dos benefícios. Nesta situação, a entidade deverá reconhecer esse excesso como um ativo, dado que este valor deverá ser descontado em futuros pagamentos ou irá proporcionar uma restituição de dinheiro à entidade.

De acordo com o CPC 33 (R1) (2012) as licenças remuneradas de curto prazo, a empresa podem remunerar os empregados por ausência por vários motivos, dentre eles: feriadões, doença e invalidez por curto prazo, maternidade ou paternidade, serviços de tribunais e serviço militar. O direito a licenças remuneradas ainda se classificam em: cumulativa e não cumulativa.

De acordo com o CPC 33 (R1) (2012) as licenças remuneradas há duas situações diferentes para reconhecimento do custo esperado, sendo elas classificadas como licenças remuneradas cumulativas e não cumulativa.

As licenças remuneradas cumulativas, quanto maior o tempo de serviço prestado pelo empregado maior será o direito à licença remunerada futura, podendo utilizar futuramente caso não utilizem no período. Estão divididas como adquiridas ou não adquiridas, direito ou não pelo pagamento das licenças não gozadas ao deixar a entidade. Já as licenças remuneradas não cumulativas as licenças prescrevem se não utilizadas no período corrente e não podem ser considerados direitos adquiridos e por não gerar direito não é necessário reconhecer o passivo ou despesa até o momento a ocasião da ausência, porque o serviço do empregado não aumenta o valor do benefício (CPC 33 R1, 2012).

Prates (2016) define Participação nos Lucros e Resultados (PLR) como uma recompensa, reconhecimento financeiro ao bom desempenho e produtividade no ambiente de trabalho, ou seja, o benefício funciona como uma espécie de bônus ofertado pelo empregador e é negociado com uma comissão de trabalhadores da empresa conforme o lucro obtido no período corrente.

De acordo com o CPC 33 (R1) (2012) alguns planos de participação nos lucros, os empregados têm direito a uma parcela da distribuição lucro se trabalhar na empresa durante determinado período. É criada uma obrigação construtiva à medida que os empregados prestam serviço aumentando a quantia a ser paga, se continuarem prestando serviço na empresa até o final do período especificado. Quanto à mensuração de tais obrigações construtivas pode haver a possibilidade de alguns empregados se desligarem e não receberem a participação no lucro.

De acordo com o CPC 33 (R1) (2012) a participação nos lucros e bônus classificados com benefícios de curto prazo o qual exigem pagamento até no máximo 12 meses até o final da prestação de serviço. Ainda segundo o CPC 33 (R1) (2012) o custo desse benefício será reconhecido quando existir a obrigação legal e a obrigação puder ser estimada confiavelmente dos pagamentos.

Oliveira et al. (2017) afirmam que o bônus fundamenta o incentivo ao colaborador sobre o alcance de determinadas metas e resultados definidos pela empresa, são pagos em qualquer período de tempo pré-estabelecido.

De acordo com o CPC 33 (R1) (2012) a empresa pode não ser obrigada em pagar bônus. Em alguns casos, a entidade adota. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque a empresa não tem alternativa a não ser pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva, havendo probabilidade de que alguns empregados venham se desligar sem o direito de receber essa gratificação (CPC 33 R1, 2012).

Couto et al. (2013) aduz que o tratamento contábil desses benefícios de curto prazo não precisa de premissas atuariais na mensuração da obrigação ou do custo excluindo assim, a possibilidade de ganhos ou perdas atuariais.

2.1.2 Benefícios pós-emprego

Benefícios pós-emprego de acordo com o CPC 33 (R1) (2012) são aqueles pagos após o período de emprego como exceção dos benefícios rescisórios e benefícios de curto prazo a empregados.

Ainda segundo o CPC 33 (R1) (2012) incluem aos benefícios pós-emprego: aposentadoria, pensões, e pagamentos únicos por ocasião da aposentadoria e outros benefícios pagáveis pós-emprego como seguro de vida e assistência médica pós-emprego.

Silva et al. (2016) registram que os benefícios pós-emprego são os mais polêmicos, onde o fator determinante que diferencia os dois tipos de plano são os risco da empresa patrocinadora na operação.

De acordo com CPC 33 (R1) (2012), os gastos com os benefícios dos empregados pós-emprego classificados em planos de benefícios definidos ou planos de contribuição definida dependem da natureza econômica do plano que resulta dos seus principais termos e condições.

De acordo com CPC 33 (R1) (2012) a diferença entre os planos está diretamente ligada ao risco da empresa patrocinadora na operação. Onde, nos planos de contribuição definida, a empresa assume apenas com a quantia que aceita contribuir para o fundo, não precisando efetuar contribuições adicionais caso o fundo de previdência não conte com os recursos necessários para a garantia de benefícios ou rentabilidades, enquanto os planos de benefício definido ela incide parcial ou integralmente tanto com o risco atuarial quanto com o risco do investimento.

Segundo o CPC 33 (R1) (2012) os acordos proporcionados pela entidade aos empregados como benefícios pós-emprego chamados de planos de benefícios pós-emprego, a entidade deve aplicar CPC 33 a todos os acordos proporcionados pela entidade que envolva, ou não, o estabelecimento de entidade separada aberta ou fechada de previdência para receber as contribuições e pagar os benefícios. Estes acordos podem ser formais ou informais nos quais a entidade se compromete a proporcionar benefícios pós-emprego a um ou mais empregados, e estão divididos em planos de contribuição definida ou de benefício definido.

Couto et al. (2013) preleciona que os planos multiempregadores também classificados como plano contribuição definida ou benefício definido, onde suas informações contábeis derivam caso das patrocinadoras estarem expostas a riscos atuarias relacionados aos novo empregados. Há de se fazer uma distinção de planos administrados em grupo, que é apenas uma agregação de planos patrocinados individualmente combinados em uma entidade para redução do custo de administração e ganho de escala, mas com separação dos patrimônios dos planos.

Na visão de Couto et al. (2013), os planos de previdência social ou planos públicos são estabelecidos pela legislação, ou seja, administrada pelo governo e sem influência das empresas. Nesse caso descaracteriza a obrigação da empresa com relação ao pagamento de benefícios futuros, limitando a obrigação somente ao pagamento de contribuições de acordo com a influência do prazo e com base em alíquota e base predefinida.

Por outro lado, os planos seguros de benefícios, a empresa paga prêmios com base em contrato, este plano é tratado como contribuição definida. O pagamento dos prêmios fixados no contrato é liquidação da obrigação da empresa, deixando de existir ativos ou passivos relacionados ao plano. O plano passa a caracterizar como benefício definido caso a empresa tenha a obrigação legal ou construtiva de pagar os benefícios (COUTO et al., 2013).

2.1.2.1 Planos de contribuição definida

Para o CPC 33 (R1) (2012), plano de contribuição definida é o plano de benefício pós-emprego onde a entidade efetua contribuições para um fundo valor fixo a uma entidade separada, não tendo a obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais caso o fundo não disponha de meios suficientes para pagar todos os benefícios em período correntes ou períodos anteriores.

Paula (2016) ensina que a este tipo de plano, a empresa empregadora está limitada à entrega do compromisso afirmado à contribuição pré-determinada, que poderá ser definida em função do tempo de serviço, remunerações correntes, lucro da empresa, para um fundo separado, assim os riscos atuariais e os riscos de investimento ficam a responsabilidade dos empregados, que usufruirão dos planos, uma vez que o benefício gerado é variável e será conhecido somente na aposentadoria do empregado. Segundo Pereira e Dias (2010), o valor dos benefícios futuros de um participante é determinado pelas contribuições pagas pelo empregador, pelo participante ou por ambos, e pela eficiência operacional e ganhos de investimento do fundo. As obrigações do empregador são desoneradas pelas contribuições para o fundo, por sua vez, é necessário o conselho de um atuário para estimar os benefícios futuros que possam ser atingíveis com base nas contribuições atuais e nos níveis de variação das contribuições futuras e ganhos do investimento.

Para o CPC 33 (R1) (2012) a contabilização dos planos de contribuição definida é direta, pois, a obrigação da patrocinadora relativa a cada exercício é determinada pelos montantes a serem contribuídos no período. Ainda segundo o CPC 33 (R1) (2012) não sendo necessárias premissas atuariais para mensurar a obrigação ou a despesa, não havendo possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. Além disso, as obrigações são mensuradas em base não descontada, exceto quando não são completamente liquidados em até doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço (CPC 33 R1, 2012).

2.1.2.2 Planos de benefícios definido

Para o CPC 33 (R1) (2012) planos de benefício definido são planos de benefícios pós-emprego que não se classificam como planos de contribuição definida.

Ainda segundo CPC 33 (R1) (2012) os planos de benefícios definidos são planos os quais o risco atuarial e o risco de investimento recai em parte ou no todo na entidade patrocinadora. Se a experiência atuarial ou de investimento for pior que o esperado, a obrigação da entidade pode ser elevada, ou seja, a obrigação da empresa patrocinadora é promover os benefícios acordados com os empregados correntes e ex-empregados.

Santos (2010) esclarece que planos de benefícios definidos é um acordo entre a empresa e seus funcionários, concedendo-lhes determinados benefícios, por exemplo, um

complemento de pensão de reforma, mas não sabe qual deverá ser o seu valor futuro, uma vez que este depende de vários fatores, de entre os quais eventual falecimento antes da idade de reforma, progressão na carreira, etc.

Na compreensão de Valongo (2015), nos planos de benefícios definidos a entidade define e decide os benefícios que pretendem conceder aos empregados, e assume a responsabilidade de que estes usufruam desses benefícios na reforma. Fica o acordo entre as partes, entidade e o trabalhador e o benefício que este usufrui, e não o montante a pagar pela entidade pelo benefício atribuído aos empregados. Este montante depende de estudos complexos e específicos, e cálculos que poderão ser efetuados por atuários (VALONGO, 2015).

Segundo o CPC 33 (R1) (2012), a contabilização dos planos de benefícios definido exigem mais análise e maiores cálculos por existir um risco maior a patrocinadora. sendo necessárias premissas atuariais na mensuração da obrigação e despesa do plano, há probabilidade de ganhos e perdas atuariais. Em que, as obrigações são mensuradas a valor presente, podendo estas serem pagas muitos anos após o período o qual foram prestados serviços pelos empregados.

2.1.2.3 Outros benefícios de longo prazo a empregados

Outros benefícios de longo prazo aos empregados segundo o CPC 33 (R1) (2012) são aqueles que não classificam como benefícios de curto prazo aos empregados, benefícios pós-emprego e benefícios rescisórios, onde são liquidados num período superior a doze meses ao encerramento do período de aquisição em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Outros benefícios de longo prazo conceituados pelo CPC 33 (R1) (2012) estão as licenças remuneradas de longo prazo exemplo licenças por tempo de serviço ou sabáticas, Gratificações e outros benefícios por tempo de serviço, benefícios por invalidez de longo prazo e participação nos lucros e bônus e remuneração diferida.

Segundo o CPC 33 (R1) (2012) o grau de incerteza da mensuração de outros benefícios de longo prazo a empregados difere daquele mensurado aos benefícios pós-emprego. O método de contabilização desses benefícios a empregados é mais simplificado, diferente da contabilização exigida para benefícios pós-emprego, esse método não deve reconhecer remensurações em outros resultados abrangentes.

Jacoski (2017) ensina que a mensuração de outros benefícios de longo prazo a empregados o grau de incerteza é diferente daquela na mensuração de benefícios pós-emprego. Logo, sua introdução ou mudança raramente dá origem a valor significativo de custo de serviço passado. Por conta disso, a contabilização é simplificada, com ganhos e perdas atuariais reconhecidas de imediato.

Segundo CPC 33 (R1) (2012) o benefício de invalidez de longo prazo é uma forma de outros benefícios de longo prazo a empregados, como o nível de benefício depender do tempo de serviço, a obrigação ocorre a partir da prestação do serviço. Ainda segundo o CPC 33 (R1) (2012) o reconhecimento dessa obrigação reflete a possibilidade da exigência do pagamento e a duração de tempo pela qual se espera que o pagamento seja feito. Se o nível deste benefício for o mesmo para todos empregados inválidos, não importa o tempo de serviço prestado, o custo esperado desses benefícios deve ser reconhecido quando o evento que gera o benefício de longo prazo de invalidez ocorrer.

2.2 DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA DE ACORDO COM O CPC 33 (R1)

Valongo (2015) discorre que a empresa ao divulgar seus relatórios financeiros estabelece formas de comunicação mais relevante do que os gestores dispõem na relação com os investidores em geral.

Na concepção de Mazzioni e Quinot (2018) recrutamento, seleção, contratação, treinamento é desenvolver ativos humanos e incorporá-los aos custos da empresa. Onde esses custos são importantes para fomentar da produtividade, necessitando serem devidamente contabilizados, mensurados, analisados, avaliados e divulgados.

Mazzioni e Quinot (2018) reconhecem que até o ano de 2000, existiam apenas duas origens que tratavam de benefícios a empregados no Brasil, tais como: a Interpretação Técnica nº 01/91 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e o Parecer de Orientação nº 24/92 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Mencionam Silva, Tinoco e Vieira (2015) que a contabilização dos benefícios pós-emprego foi integrada nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras em 2000, através da Deliberação CVM nº 371, de 13 de dezembro de 2000, logo aprovou a NPC nº 26, emitida pelo IBRACON, que tinha como objetivo estabelecer o tempo e como o custo para proporcionar benefícios a empregados seria reconhecido pela Entidade

empregadora/patrocinadora, assim como as informações que deviam ser divulgadas nas demonstrações contábeis dessa Entidade.

Costa, Yamamoto e Theóphilo (2012) comentam que as mudanças dos padrões contábeis brasileiros para o padrão internacional ocorreram com a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09, que alteraram os dispositivos da Lei nº 6.404/76, modernizando a contabilidade e exigindo que as empresas brasileiras passassem a utilizar pronunciamentos contábeis baseados nas normas internacionais de contabilidade em suas divulgações.

Basiando-se em Lemes e Prado (2013), a realidade e necessidade em atender o interesse de novos usuários, como companhias abertas, seguradoras e o próprio governo, a contabilidade brasileira passou por novas adaptações impostas por órgãos como a CVM, BACEN, CFC, IBRACON, entre outras, exigindo dos profissionais contábeis atualizações para acompanharem o processo e melhorar a qualidade das demonstrações contábeis.

Com as mudanças ocorridas pela Lei 11.638/2007, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o CPC 33 benefícios a empregados em 2009, sofrendo alteração em 2012 de acordo com as disposições da NBC TG 33 (1) de 2014 e NBC TG 33 (2) de 2015. O pronunciamento foi elaborado a partir da versão revisada do IAS 19 – *Employee Benefits* (IASB) e sua aplicação (MAZZIONI; QUINOT, 2018).

Na atualidade, há 49 CPC's divulgados que interpretam as normas internacionais dos diversos seguimentos contábeis. Dentre eles está o CPC 33 aprovado em 07/12/2012 e divulgado 13/12/2012, que traduz a Norma Internacional 19 e Norma Internacional 16, que trata dos benefícios a empregados e das formas de contabilização e divulgação destas informações (OLIVEIRA et al., 2017).

O principal objetivo do CPC 33 é estabelecer a contabilização e a divulgação dos benefícios concedidos aos empregados, devendo ser aplicado pela entidade empregadora ou patrocinadora na contabilização de todos os benefícios a que o empregado tem direito, exceto aqueles aos quais se aplica o CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações (CPC 33 R1, 2012).

O CPC 33 (R1) (2012) exige que a empresa reconheça um passivo quando o empregado prestou o serviço em troca de benefícios a serem pagos no futuro, uma despesa quando a entidade utiliza-se do benefício econômico proveniente do serviço recebido do empregado em troca de benefícios a esse empregado.

Correta a afirmação de Tannuri et al. (2013), no Brasil há 04 (quatro) tipos de benefício proporcionados aos empregados, e os mais relevantes são: os benefícios em curto

prazo e os benefícios pós-emprego, sendo que o CPC 33 não exige divulgações específicas para os benefícios em curto prazo, mas apenas para os benefícios pós-emprego ou qual divide-se em plano de contribuição definida e plano de benefício definido.

2.2.1 Benefícios a curto prazo de empregados

De acordo com CPC 33 (R1) (2012) quanto à exigências de divulgação previstas para benefícios em curto prazo a empregados, a entidade não precisa reclassificar os benefícios em curto prazo aos empregados se as expectativas da entidade quanto à época da liquidação modificarem-se temporariamente.

Referente aos benefícios em curto prazo dos empregados, em acordo com o item 25 do CPC 33 (R1) (2012) que, embora este pronunciamento não exija divulgações específicas acerca deste tipo de benefícios, outros pronunciamentos podem exigir divulgações.

Ainda de acordo com o CPC 33 (R1) (2012) tratando-se de divulgação benefícios a empregados exigidos por outro pronunciamento há o Pronunciamento Técnico CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas que exige divulgação acerca de benefícios concedidos aos administradores da entidade.

No entanto o item 17 no CPC 05 são exigidas divulgações acerca de benefícios dos empregados do pessoal, chave da gestão no total e para cada uma das seguintes categorias tais como: benefícios em curto prazo a empregados e administradores, benefícios pós-emprego, outros benefícios em longo prazo, benefícios de rescisão de contrato de trabalho, remuneração baseada em ações (CPC 05 R1, 2010).

Ainda de acordo com o CPC 33 (R1) (2012), o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis exige a divulgação de despesas com os benefícios a empregados.

2.2.2 Benefícios pós-emprego planos de contribuição definida

Rodrigues (2013) especifica que ao divulgar benefícios pós-emprego plano de contribuição definida a empresa deve divulgar: um montante reconhecido como um gasto no que respeita aos planos de contribuição definida; no cumprimento dos requisitos de divulgação dos benefícios dos empregados.

O CPC 33 (R1) (2012) exige a divulgação apenas para benefícios pós-emprego, no entanto o Plano de Contribuição Definida exige apenas um item de evidenciação.

A exigência de divulgação prevista no plano de contribuição definida de acordo com o CPC 33 (R1) (2012) onde a entidade deve divulgar o montante reconhecido como despesa para os planos de contribuição definida e sempre que exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 05- Divulgação sobre partes relacionadas, a entidade deverá divulgar informação acerca das contribuições para planos de contribuição definida relativa aos administradores da entidade.

2.2.3 Benefícios pós-emprego planos de benefícios definida

Couto et al. (2013) enfatizam que os benefícios definidos à entidade devem divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza dos seus planos de benefício definido, assim com os efeitos financeiros de alterações nesses planos durante o exercício.

De acordo com o CPC 33 (R1) (2012) a entidade deve divulgar informações acerca do plano de benefício definido, tais como:

- Explicar as características de seus planos de benefício definido e os riscos a eles associados;
- Identificar e explicar os montantes em suas demonstrações contábeis decorrentes de seus planos de benefício definido;
- Descrever como seus planos de benefício definido podem afetar o valor, o prazo e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.

Se as divulgações efetuadas de acordo com os requisitos do CPC 33 (R1) (2012) e de outros Pronunciamentos do CPC forem insuficientes para atingir os objetivos de sua divulgação, a entidade deverá divulgar informações adicionais necessárias para alcançar esses objetivos. Exemplo, a entidade pode apresentar uma análise do valor presente da obrigação de benefício definido que distinga a natureza, as características e os riscos da referida obrigação (CPC 33 R1, 2012).

Segundo o CPC 33 (R1) (2012), a divulgação pode fazer distinção entre montantes devidos a participantes ativos, inativos e pensionistas, assim, como entre benefícios com

direito adquirido e benefícios acumulados, mas sem direito adquirido e entre benefícios condicionais, montantes atribuíveis a futuros aumentos salariais e outros benefícios.

O CPC 33 (R1) (2012) traz que entidade deve avaliar se a totalidade ou parte das divulgações deve ser desagregada para distinguir planos ou grupos de planos com riscos significativamente diferentes, ou seja, a entidade pode efetuar divulgações desagregadas sobre planos, mostrando uma ou mais das seguintes características:

- Diferentes localizações geográficas;
- Diferentes características, tais como planos de previdência de salário fixo, planos de previdência de salário final ou planos de assistência médica pós-emprego;
- Diferentes ambientes regulatórios;
- Diferentes segmentos; diferentes modalidades de financiamento (por exemplo, totalmente não custeado, total ou parcialmente custeado).

Como o CPC 33 requer divulgação apenas para benefícios pós-emprego o plano de benefícios definidos é exigido um total de 48 itens (CPC 33 R1, 2012).

Exigências de divulgação previstas no CPC 33 (R1) (2012) para o plano de benefício definido. onde a entidade deve divulgar características de seus planos de benefício definido e os riscos a eles associados, explicar os valores em suas demonstrações contábeis e descrevam como seus planos do benefício definido podem afetar o valor, prazo e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade, assim como divulgar informações adicionais necessárias, quando as divulgações efetuadas forem insuficientes.

Para o CPC 33 (R1) a divulgação quanto às características de seus planos de benefício definido e os riscos a eles associados à entidade deve divulgar informações sobre características de seus planos de benefício definido, incluindo a natureza dos benefícios fornecidos pelo plano, exemplo do plano de benefício definido de salário final ou plano baseado em contribuição com garantia, assim como a descrição da estrutura regulatória na qual o plano opera, descrição da responsabilidade de qualquer outra entidade pela governança do plano, tais como responsabilidades de administradores e conselheiros do plano e a descrição da responsabilidade de qualquer outra entidade pela governança do plano, tais como responsabilidades de administradores e conselheiros do plano (CPC 33 R1, 2012).

Ainda ao tratar-se de divulgação das características de seus planos a entidade de divulgar também, a descrição dos riscos ao qual o plano expõe a entidade, voltada para

quaisquer riscos incomuns, específicos da entidade ou específicos do plano, e de quaisquer concentrações de risco significativas assim, como a descrição de quaisquer alterações, redução e liquidações do plano (CPC 33 R1, 2012).

A entidade ainda deve divulgar o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, apresentando conciliações separadas para: ativos do plano, valor presente da obrigação de benefício definido e o efeito do teto de ativo. Deve divulgar também quaisquer direitos a reembolsos, apresentar a relação entre qualquer direito a reembolso e a obrigação correspondente (CPC 33 R1, 2012).

Ainda de acordo com o CPC 33 (R1) (2012) tratar de divulgação da explicação de valores das demonstrações contábeis deve ser divulgado quanto à conciliação listada anteriormente apresentar um dos itens a seguir, se aplicáveis tais como: custo do serviço corrente, receita ou despesa de juros, remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido líquido.

Ainda de acordo com o CPC 33 (R1) (2012) tratando da remensurações do valor líquido de passivos/ ativos apresentando separadamente:

- O retorno sobre os ativos do plano, excluindo valores de juros considerados;
- Ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas demográficas;
- Ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas financeiras;
- Mudanças no efeito limitador de ativo de benefício líquido ao teto do ativo, excluindo valores de juros considerados. A entidade deve divulgar também os benefícios na forma de reembolso, reduções nas contribuições futuras ou a combinação de ambas.

Segundo o CPC 33 (R1) (2012) deve ser divulgado em suas explicações de valores das demonstrações contábeis o custo do serviço passado e ganhos e perdas resultantes de liquidações, o custo do serviço passado e ganhos e perdas decorrentes de liquidações não precisam ser destacados se estes ocorrerem de forma simultânea, o efeito de mudanças nas taxas de câmbio as contribuições feitas para o plano, apresentando separadamente aquelas efetuadas pelo empregador e pelos participantes do plano e os pagamentos provenientes do plano, apresentando separadamente o valor pago referente a quaisquer liquidações, os efeitos de combinações e alienações de negócios.

Dando continuidade o que se refere às explicações de valores das demonstrações contábeis ao se tratar de valor justo de acordo com o CPC 33 (R1) (2012) a entidade deve

alocar o valor justo dos ativos do plano em classes que distingam a natureza e o risco desses ativos, desmembrando a cada classe de ativos do plano entre aquelas que possuem valor de mercado cotado em mercado ativo e aquelas que não têm. A entidade ainda deve divulgar o valor justo dos instrumentos financeiros da sua própria emissão mantidos como ativos do plano e o valor justo de ativos do plano que sejam imóveis ocupados pela entidade ou outros ativos por ela utilizados. Assim, como a divulgação das premissas atuariais significativas utilizadas para determinar o valor presente da obrigação de benefício. Referida divulgação deve ser em termos absolutos. Quando a entidade elaborar divulgações totais por agrupamento de planos, ela deve fornecer essas divulgações na forma de médias ponderadas ou na forma de faixas restritas.

De acordo com CPC 33 (R1) (2012) é aplicável às informações referentes a valores, prazos e incertezas dos fluxos de caixa futuros, a entidade deve divulgar a análise de sensibilidade para cada premissa atuarial significativa no final exercício, demonstrando como a obrigação de benefício definido teria sido afetada por mudanças em premissa atuarial relevante que eram razoavelmente possíveis naquela data, os métodos e premissas utilizados na elaboração das análises de sensibilidade exigidas por e as limitações desses métodos e as mudanças, em relação ao exercício anterior, nos métodos e premissas utilizados na elaboração das análises da sensibilidade e as razões dessas mudanças.

Ainda sobre divulgação de valores, prazos e incertezas dos fluxos de caixa futuros a entidade deve divulgar uma descrição de quaisquer estratégias de confrontação de ativos e passivos utilizados pelo plano ou pela entidade patrocinadora (CPC 33 R1, 2012).

No que diz respeito no fornecimento e indicação do efeito do plano de benefício definido sobre os seus fluxos de caixa futuros segundo o CPC 33 (R1) (2012) a entidade deve divulgar a descrição de quaisquer acordos de custeio e política de custeamento que afetem contribuições futuras, contribuições esperadas ao plano para o próximo período das demonstrações contábeis e informações sobre o perfil de vencimento da obrigação de benefício definido. Isto inclui a duração média ponderada da obrigação de benefício definido e pode incluir outras informações sobre os prazos de distribuição de pagamentos de benefícios, tais como uma análise de vencimentos dos pagamentos dos benefícios.

De acordo com o CPC 33 (R1) (2012) a entidade deve divulgar planos multiempregadores caso participe de plano de benefício definido multiempregador a divulgação da descrição dos acordos de custeio, incluindo o método utilizado para determinar a taxa de contribuições da entidade e quaisquer requisitos mínimos de custeio, descrição de

medida em que a entidade pode ser responsável perante o plano por obrigações de outras entidades, em conformidade com os termos e condições do plano multiempregador, descrição de qualquer alocação convencionada de déficit ou superávit sobre, o encerramento do plano, ou a saída do plano por parte da entidade.

Ainda segundo o CPC 33 (R1) (2012) caso a entidade contabilize esse plano como plano de contribuição definida, a entidade deve divulgar:

- O fato de que o plano é um plano de benefício definido;
- A razão pela qual não estão disponíveis informações suficientes para permitir que a entidade contabilize o plano como um plano de benefício definido;
- As contribuições esperadas para o plano para o próximo período das demonstrações contábeis;
- Informações sobre qualquer déficit ou superávit no plano que possa afetar o valor de contribuições futuras, incluindo a base utilizada para determinar o déficit ou superávit e as implicações, se houver para a entidade.

Uma indicação do nível de participação de entidade no plano em comparação com outras entidades participantes.

3 METODOLOGIA

Agregam Kauark, Manhães e Medeiros (2010) que a metodologia trata-se de uma explicação que requer detalhes e exatidão de toda ação desenvolvida na construção do trabalho de pesquisa. É a explicação do tipo de pesquisa, do material utilizado, tempo aplicado, da divisão do trabalho, das formas de tabulação e dados do estudo, ou seja, todos os recursos utilizados na elaboração da pesquisa (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010).

Este capítulo visa descrever todas as etapas construtivas na elaboração da pesquisa, levando em consideração seus objetivos, procedimentos, abordagem do problema de pesquisa, instrumentos na coleta de dados e os métodos de análise que serão utilizados.

Essas etapas realizadas na pesquisa são essenciais para elucidar o cumprimento do objetivo geral e objetivos específicos propostos inicialmente e responder o problema da pesquisa.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa classifica-se como descritiva. Conforme Prodanov e Freitas (2013) neste tipo de pesquisa os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que haja a interferência e manipulação sobre eles.

Quanto aos procedimentos a pesquisa será classificada como bibliográfica, uma vez que abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, artigos etc. (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Consideram Prodanov e Freitas (2013) que a técnica de coleta de dados a ser utilizada na construção da pesquisa será indireta, pois trata de informações coletadas que foram originadas de documentos e publicações que estão disponíveis.

Quanto ao método adotado para elaboração da pesquisa foi utilizado o método dedutivo, pois estes são reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões com formalidade, isto é, em virtude unicamente de sua lógica (PRODANOV; FREITAS, 2013).

3.2 POPULAÇÃO, AMOSTRA E PERÍODO DE ESTUDO

Vale considerar o que sustentam Silva e Menezes (2001) sobre a população que são todos indivíduos que possuem as mesmas características definidas para um determinado estudo. Ainda segundo Prodanov e Freitas (2013), a amostra trata-se de uma parte convenientemente selecionada da população, ou seja, um subconjunto da população.

A população desta pesquisa aborda todas as empresas listadas na B3. A população é composta por 524 companhias, listadas em todos os setores da B3.

A amostra é não probabilística intencional, segundo Franke (2014) amostra não-probabilística é aquela onde os itens ou indivíduos incluídos são apontados sem levar em conta a probabilidade de sua ocorrência. Segundo Oliveira (2001) na amostra não probabilística intencional o pesquisador faz o seu julgamento para escolher os membros da população que são boas fontes de informação precisa.

A pesquisa consta com uma amostra de 33 empresas que apresentam em seus balanços, informações relacionadas ao Pronunciamento Técnico CPC 33 – benefícios a empregados e pós-emprego, assim considerando que essa amostra seja representativa 6,3 % da população.

A seleção das 33 maiores empresas patrocinadora foi feito através de uma relação das entidades fechadas de previdência complementar (EFPC) no *site* da Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC) onde estas empresas patrocinadoras estão no rol das empresas listadas no site da B3.

Previc (2018) menciona que a Superintendência Nacional de Previdência Complementar, PREVIC, é uma autarquia com vínculo ao Ministério da Previdência Social, encarregada na fiscalização em atividades das entidades fechadas de previdência complementar, os fundos de pensão.

Foi excluída da amostra apenas 1 empresa por não estar mais relacionada no site B3, trata-se da empresa CAGECE, restando na amostra 32 empresas.

QUADRO 1 - Empresas componentes da amostra

QTD	EMPRESA PATROCINADORA	VALOR DO ATIVO 2017 (MIL R\$)	%
1	BANCO DO BRASIL S.A	1.313.892.017,40	71,60%
2	ELETOBRAS	98.685.276,00	5,38%
3	BANCO DO EST. DO RIO GRANDE DO SUL, S.A	65.440.412,80	3,57%
4	COMPANHIA SIDERÚGICA NACIONAL (CSN	47.636.641,20	2,60%
5	BANCO DO NORDESTE DO BRASIL S.A-BNB	42.762.499,00	2,33%
6	EMBRAER	34.896.479,40	1,90%
7	BRF S.A	33.407.947,00	1,82%
8	FIBRIA CELULOSE S/A	30.982.357,80	1,69%
9	BANCO DO ESTADO DO ESPIRITO SANTO (BANESTES	19.316.437,80	1,05%
10	EDP E NERGIAS DO BRASIL S.A	17.115.373,60	0,93%
11	LIGHT S.A	14.162.619,80	0,77%
12	BANCO DA AMAZÔNIA	13.391.616,80	0,73%
13	BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A	12.158.947,00	0,66%
14	LIGHT SERV. ELET S/A	11.543.194,00	0,63%
15	COMPANHIAS DE SANEAMENTO DE MINAS GERAIS - COPASA	10.447.731,40	0,57%
16	COMPANHIA DE NASEAMENTO DO PARANÁ - SANEPAR	8.424.246,20	0,46%
17	CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S/A - CELESC	7.495.357,00	0,41%
18	BANCO DO EST. DO PARÁ S/A - CAFBEP	5.625.149,80	0,31%
19	CEMAR	5.089.235,20	0,28%
20	COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE	5.042.146,40	0,27%
21	COMPANHIA ENERGETICA DO CEARÁ (COELCE	4.526.584,20	0,25%
22	RIO GRANDE ENERGIA	4.181.229,60	0,23%
23	CEEE - Companhia Estadual de Energia Elétrica - Rio Grande do Sul /	3.748.773,40	0,20%
24	ALPARGATAS S/A	3.681.505,20	0,20%
25	SOMOS EDUCAÇÃO S.A	3.497.442,60	0,19%
26	BANDEIRANTE ENERGIA S/A	3.074.859,20	0,17%
27	CIA ENERGETICA DE BRASILIA	3.057.575,40	0,17%
28	ESPIRITIO SANTO CENTRAIS ELÉTRICAS S.A	3.033.430,80	0,16%
29	CASAN	2.706.014,80	0,15%
30	ENERSUL	2.465.020,60	0,13%
31	UNIPAR CARBOCLORO S.A	2.372.983,60	0,12%
32	INVESTECO S.A	1.291.335,20	0,07%
REPRESENTAÇÃO EM PERCENTUAIS DO TOTAL DO ATIVO EM 2017 DAS EMPRESAS PATROCINADORAS		1.835.152.440,20	100%

Fonte: BM&FBOVESPA (2018), adaptado pelo autor (2018).

A representação do percentual de cada empresa foi feito com base na soma dos ativos totais das 33 empresas divulgada no *site* B3 (2017), onde representa um percentual de 100% em sua totalidade, sendo que cada empresa foi listada de forma decrescente com base na sua representatividade em valores e percentuais em relação a seu ativo total.

Para o presente estudo, foram analisadas as demonstrações contábeis das empresas listadas na B3, que possuem benefícios a empregados e pós-emprego, conforme o CPC 33 (R1) (2012), num período de cinco anos 2017, 2016 2015, 2014, 2013.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

A realização da coleta de dados foi feita com base nas demonstrações contábeis disponibilizadas pela B3 e no *site* das empresas apresentadas que serão objetos de estudo.

A realização da pesquisa foi feita por meio de documentos de fontes secundárias. Utilizadas somente informações a que se referem a benefícios a empregados e pós-emprego, não havendo nenhuma pretensão em avaliar os demais grupos.

Para coletar as informações pertinentes à divulgação das informações sobre benefícios a empregados e benefícios pós-emprego, foi elaborado um questionário com base no CPC 33 (R1) (2012) – benefícios a empregados e benefícios pós-emprego, conforme Quadro 2.

QUADRO 2 - Quesitos para coleta de dados

Nº	QUESITOS
BENEFÍCIOS DE CURTO PRAZO	
Q1	A entidade divulga salários e contribuições para a seguridade social?
Q2	A entidade divulga licença anual remunerada e licença médica remunerada?
Q3	A entidade divulga participação nos lucros e bônus?
Q4	A entidade divulga benefícios não monetários tais como assistência médica, moradia, carros e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados?
BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO	
Q5	A entidade divulga benefícios de aposentadoria tais como pensões e pagamentos integrais por ocasião da aposentadoria?
Q6	A entidade divulga outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida e assistência médica pós-emprego?
Q7	A entidade divulga o montante reconhecido como despesa para os planos de contribuição definida?
Q8	A entidade divulga informações sobre as características de seus planos de benefício definido?
Q9	A entidade divulga o valor presente da obrigação de benefício definido?
Q10	A entidade divulga contribuições feitas para o plano, apresentando separadamente aquelas efetuadas pelo empregador e pelos participantes do plano?
Q11	A entidade divulga o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, apresentando conciliações separadas para ativos do plano?
Q12	A Entidade divulga o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, apresentando conciliações separadas para o valor presente da obrigação de benefício definido?
Q13	A entidade divulga o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, apresentando conciliações separadas para o efeito do teto de ativo?
Q14	A entidade divulga quaisquer direitos a reembolsos. A entidade deve também apresentar a relação entre qualquer direito a reembolso e a obrigação correspondente?
Q15	A entidade divulgar o valor justo dos instrumentos financeiros da sua própria emissão mantidos como ativos do plano e o valor justo de ativos do plano que sejam imóveis ocupados pela entidade ou outros ativos por ela utilizados?
Q16	A entidade divulga os efeitos de combinações e alienações de negócios?
Q17	A entidade divulgar uma descrição de quaisquer estratégias de confrontação de ativos/passivos utilizados pelo plano ou pela entidade patrocinadora?
Q18	A entidade divulga contribuições esperadas ao plano para o próximo período das demonstrações contábeis?

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Prodanov e Freitas (2013) externam que o estudo tem como base perguntas dicotômicas, que apresenta alternativa objetiva a meio de quesitos diretos com resposta simples de SIM ou NÃO, na qual o SIM terá o valor de 1 (um), e o NÃO terá valor 0 (zero).

4.1 BENEFÍCIOS A EMPREGADOS DE CURTO PRAZO

Conforme CPC 33 (R1) (2012), benefícios em curto prazo a empregados exceto benefícios rescisórios são aqueles esperados que sejam integralmente liquidados até 12 meses após o período a que se refere às demonstrações contábeis nas quais dos empregados prestarem o respectivo serviço. De acordo com os quesitos definidos nesta pesquisa, correspondente aos itens 1 a 4 da coleta de dados na categoria “benefícios a empregados de curto prazo”, foram obtidos os resultados dispostos no Quadro 3.

QUADRO 3 - Percentual Médio de Divulgação por Quesito

BENEFÍCIOS A EMPREGADOS DE CURTO PRAZO						
Quesitos	2013	2014	2015	2016	2017	Percentual médio de divulgação
Q1	91%	91%	91%	91%	91%	91%
Q2	22%	22%	22%	22%	22%	22%
Q3	94%	94%	94%	94%	94%	94%
Q4	75%	75%	75%	75%	75%	75%
Percentual de média dos Quesitos por ano	71%	71%	71%	71%	71%	71%

Fonte: elaborado pelo autor (2018).

No quadro 3, percebe-se que não houve variação no percentual médio de divulgação dos quesitos no transcorrer dos anos, as empresas mantiveram os mesmos níveis de divulgação para benefícios a empregados de curto prazo. Repara-se que o quesito mais divulgado foi o quesito 3, que de acordo com CPC 33 (R1) (2012) trata-se da divulgação “Q3 - a entidade divulga participação nos lucros e bônus”, este maior nível de divulgação está

relacionado ao número de empresas que divulgaram tal quesito, ou seja, das 32 empresas analisadas apenas 29 evidenciaram essa divulgação em suas notas explicativas, com um percentual médio de divulgação de 94%.

Já o quesito 2 foi o menos divulgado pelas empresas analisadas, segundo o CPC 33 (R1) (2012) o quesito 2 trata da divulgação “Q2 - licença anual remunerada e licença médica remunerada”, com um percentual médio de divulgação de 22% onde somente 07 (sete) empresas divulgaram este quesito.

Ainda sobre o Quadro 3, percebe-se que todos os quesitos mantiveram seu nível de divulgação no período analisado entre os anos de 2013 a 2017, obtendo um percentual médio de divulgação de 71% com relação aos benefícios a empregados de curto prazo. A média percentual de divulgação das empresas listadas por ano apresentou os seguintes resultados conforme mostra o Quadro 4.

QUADRO 4- Percentual Médio de Divulgação das Empresas por Ano

Ordem	NOME DA EMPRESA	2013	2014	2015	2016	2017	Média dos anos em %
1	BANCO DA AMAZÔNIA	100%	100%	100%	100%	100%	100%
2	BANCO DO ESTADO DO ESPIRITO SANTO (BANESTES)	100%	100%	100%	100%	100%	100%
3	BANCO DO ESTÁ DO RIO GRANDE DO SUL, S.A	100%	100%	100%	100%	100%	100%
4	CASAN	100%	100%	100%	100%	100%	100%
5	COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE	100%	100%	100%	100%	100%	100%
6	COMPANHIAS DE SANEAMENTO DE MINAS GERAIS - COPASA	100%	100%	100%	100%	100%	100%
7	FIBRIA CELULOSE S/A	100%	100%	100%	100%	100%	100%
8	ALPARGATAS S/A	75%	75%	75%	75%	75%	75%
9	BANCO DO BRASIL S.A	75%	75%	75%	75%	75%	75%
10	BANCO DO ESTÁ DO PARÁ S/A - CAFBEP	75%	75%	75%	75%	75%	75%
11	BANCO DO NORDESTE DO BRASIL S.A-BNB	75%	75%	75%	75%	75%	75%
12	BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A	75%	75%	75%	75%	75%	75%
13	BANDEIRANTE ENERGIA S/A	75%	75%	75%	75%	75%	75%
14	BRF S.A	75%	75%	75%	75%	75%	75%
15	CEEE	75%	75%	75%	75%	75%	75%
16	CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S/A - CELESC	75%	75%	75%	75%	75%	75%
17	CIA ENERGETICA DE BRASÍLIA	75%	75%	75%	75%	75%	75%
18	COMPANHIA ENERGETICA DO CEARÁ (COELCE)	75%	75%	75%	75%	75%	75%
19	EDP E NERGIAS DO BRASIL S.A	75%	75%	75%	75%	75%	75%
20	INVESTECO S.A	75%	75%	75%	75%	75%	75%
21	SOMOS EDUCAÇÃO S.A	75%	75%	75%	75%	75%	75%
22	CEMAR	50%	50%	50%	50%	50%	50%
23	COMPANHIA DE NASEAMENTO DO PARANÁ - SANEPAR	50%	50%	50%	50%	50%	50%
24	COMPANHIA SIDERÚGICA NACIONAL (CSN)	50%	50%	50%	50%	50%	50%
25	ELETROBRAS	50%	50%	50%	50%	50%	50%
26	EMBRAER	50%	50%	50%	50%	50%	50%
27	ENERSUL	50%	50%	50%	50%	50%	50%
28	ESPÍRTIO SANTO CENTRAIS ELÉTRICAS S.A	50%	50%	50%	50%	50%	50%

29	LIGHT SERV. ELET S\A	50%	50%	50%	50%	50%	50%
30	RIO GRANDE ENERGIA	50%	50%	50%	50%	50%	50%
31	UNIPAR CARBOCLORO S.A	50%	50%	50%	50%	50%	50%
32	LIGHT S.A	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Percentual Médio Total		70%	70%	70%	70%	70%	70%

Fonte: elaborado pelo autor (2018).

Segundo o Quadro 4, nota-se que das 32 empresas da amostra, 07(sete) empresas divulgaram 100% dos quesitos, sendo elas Banco da Amazônia, Banco Do Estado Do Espirito Santo (BANESTES), Banco do Estado Rio Grande do Sul, S.A, CASAN, Companhia Energética de Pernambuco - CELPE, Companhias de Saneamento de Minas Gerais - COPASA, Fibria Celulose S/A. Observa-se ainda que apenas a empresa Light S.A. não divulgou nenhum dos quatros quesito.

Nota-se ainda que das 32 empresas da amostra analisadas, 21 empresas tiveram mais de 50% de divulgação das informações contábeis conforme instituído pelo CPC 33 (R1) (2012) e apenas uma empresa não divulgou ficando abaixo de 50%.

No Quadro 5, pode ser verificar o percentual médio de divulgação por setor.

QUADRO 5- Percentual Médio de Divulgação por Setor

BENEFÍCIOS A EMPREGADOS DE CURTO PRAZO		
Classificação Setorial	Nº de empresas	Percentual Médio de Divulgação (%)
Bens Industriais	1	50%
Utilidade Pública	17	63%
Materiais Básicos	3	67%
Consumo Cíclico	2	75%
Consumo Não Cíclico	1	75%
Financeiros e Outros	7	86%
Petróleo. Gás e Biocombustíveis	1	100%
Total	32	

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Observa-se que a empresa classificada no setor de petróleo, gás e biocombustíveis foi a que atingiu maior percentual médio de divulgação, um percentual de 100% isso ocorreu devido neste setor ter classificado, apenas 1 empresa que obteve 100% de divulgação nas médias dos anos analisados. Em seguida vem o setor financeiro e outros com percentual médio de divulgação de 86%, com 07(sete) empresas, e o setor com menos divulgação foi o setor de bens industriais com percentual médio de divulgação de 50%, com apenas 1 empresa.

Apesar do CPC 33 (R1) (2012) não exigir divulgação dos benefícios a empregados de curto prazo, devido este tipo de benefício serem totalmente liquidados no prazo de 12 meses após o período a que se referem às demonstrações contábeis o qual os empregados prestarem seus serviços. Mesmo assim, as empresas tenham divulgado tais informações em suas demonstrações, exceto a empresa Light S/A. que não divulgou nenhuma informação referente aos quesitos de benefícios de curto prazo a empregados referente à pesquisa.

Atenta-se aos indicies de divulgação, onde as empresas classificadas no setor de petróleo, gás e biocombustíveis alcançaram o maior índice de divulgação, totalizando, 100%, o alcance de índice se deu devido à empresa deste setor proporcionar a seus empregados mais benefícios de curto prazo enquanto demais setores no geral como Bens Industriais, Utilidade Pública, Materiais Básicos, Consumo Cíclico, Consumo Não Cíclico, Financeiros e Outros ficaram entre (na média) de divulgação entre 50% e 86% aproximadamente por oferecerem menos benefícios. Estes benefícios proporcionados pela empresa ao empregado são formas de compensação em troca de seus serviços prestados.

4.2 BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO

Segundo CPC 33 (R1) (2012), benefícios pós-emprego exceto benefícios rescisórios e benefícios de curto prazo a empregados, pagos após o período de emprego, classificam-se como planos de contribuição definida ou benefícios definidos.

A análise considerou os quesitos estipulados nesta pesquisa que corresponde aos itens 5 a 18 da coleta de dados na categoria “benefício pós-emprego”, e seus resultados foram apresentados no Quadro 6, por quesitos.

QUADRO 6 - Percentual Médio de Divulgação Quesitos

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO						
Quesitos	2013	2014	2015	2016	2017	Percentual médio de divulgação
Q5	97%	97%	97%	97%	97%	97%
Q6	69%	69%	69%	69%	69%	69%
Q7	59%	59%	59%	59%	59%	59%
Q8	50%	50%	50%	50%	50%	50%
Q9	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Q10	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Q11	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Q12	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Q13	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Q14	50%	50%	50%	50%	50%	50%
Q15	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Q16	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Q17	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Q18	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Percentual de média de Quesitos por ano	38%	38%	38%	38%	38%	38%

Fonte: elaborado pelo autor (2018).

No Quadro 6 percebe-se que não houve variação no percentual médio de divulgação dos quesitos no transcorrer dos anos, as empresas mantiveram os mesmos níveis de divulgação para benefícios a empregados pós-emprego. Repara-se que os quesitos mais divulgados foram os quesitos 9 e 10, de acordo com CPC 33 (R1) (2012) trata-se da divulgação Q9 - valor presente da obrigação de benefício definido e contribuições feitas para o plano, apresentando separadamente aquelas efetuadas pelo empregador e Q10 - pelos participantes do plano, este maior nível de divulgação está relacionado ao número de empresas que divulgaram os dois quesitos, ou seja, todas 32 empresas analisadas evidenciaram essa divulgação em suas notas explicativas, com um percentual médio de divulgação de 100%.

Já os quesitos Q11, Q12, Q13, Q15, Q16, Q17, Q18 foram os que menos divulgaram pelas empresas analisadas, que segundo com o CPC 33 (R1) (2012) trata-se das empresas divulgarem “Q11 - o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, apresentando conciliações separadas para ativos do plano”, “Q - 12 o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, apresentando conciliações separadas para o valor presente da obrigação de benefício definido”, “Q13 - o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido,

apresentando conciliações separadas para o efeito do teto de ativo”, “Q15 - o valor justo dos instrumentos financeiros da sua própria emissão mantidos como ativos do plano e o valor justo de ativos do plano que sejam imóveis ocupados pela entidade ou outros ativos por ela utilizados”, “Q16 - os efeitos de combinações e alienações de negócios”, “Q17 - uma descrição de quaisquer estratégias de confrontação de ativos/passivos utilizados pelo plano ou pela entidade patrocinadora”, “Q18 - contribuições esperadas ao plano para o próximo período das demonstrações contábeis”, este nível de divulgação igual a zero está relacionado ao número de empresas que não divulgaram nenhum quesitos - Q11, Q12, Q13, Q15, Q16, Q17 e Q18, ou seja, das 32 empresas analisadas nenhuma evidenciaram essa divulgação em suas notas explicativas, com isso o percentual de divulgação igual 0%.

Ainda sobre o Quadro 6, nota-se que todos os quesitos mantiveram seu nível de divulgação no período analisado entre os anos de 2013 a 2017, obtendo um percentual médio total de divulgação de 38% com relação aos benefícios a empregados pós-emprego.

Feito a apuração do percentual médio das empresas por quesito, foram levantados os percentuais médios de divulgação das empresas de acordo com os anos, obtendo os resultados dispostos no Quadro 7.

QUADRO 7 - Percentual Médio de Divulgação das Empresas por Ano

Ordem	NOME DA EMPRESA	2013	2014	2015	2016	2017	Média Dos Anos em %
1	COMPANHIA SIDERÚGICA NACIONAL (CSN)	50%	50%	50%	50%	50%	50%
2	FIBRIA CELULOSE S/A	50%	50%	50%	50%	50%	50%
3	COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE	50%	50%	50%	50%	50%	50%
4	BANDEIRANTE ENERGIA S/A	50%	50%	50%	50%	50%	50%
5	INVESTCO S.A	50%	50%	50%	50%	50%	50%
6	BANCO DO BRASIL S.A	43%	43%	43%	43%	43%	43%
7	BANCO DO EST. DO RIO GRANDE DO SUL, S.A	43%	43%	43%	43%	43%	43%
8	EMBRAER	43%	43%	43%	43%	43%	43%
9	BANCO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (BANESTES)	43%	43%	43%	43%	43%	43%
10	EDP E NERGIAS DO BRASIL S.A	43%	43%	43%	43%	43%	43%
11	LIGHT SERV. ELET S/A	43%	43%	43%	43%	43%	43%
12	COMPANHIAS DE SANEAMENTO DE MINAS GERAIS - COPASA	43%	43%	43%	43%	43%	43%
13	COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARANÁ – SANEPAR	43%	43%	43%	43%	43%	43%
14	COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ (COELCE)	43%	43%	43%	43%	43%	43%
15	ESPÍRITO SANTO CENTRAIS ELÉTRICAS S.A	43%	43%	43%	43%	43%	43%
16	BANCO DO NORDESTE DO BRASIL S.A-BNB	36%	36%	36%	36%	36%	36%
17	LIGHT S.A	36%	36%	36%	36%	36%	36%
18	BANCO DA AMAZÔNIA	36%	36%	36%	36%	36%	36%
19	BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A	36%	36%	36%	36%	36%	36%
20	CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S/A - CELESC	36%	36%	36%	36%	36%	36%
21	CEMAR	36%	36%	36%	36%	36%	36%
22	RIO GRANDE ENERGIA	36%	36%	36%	36%	36%	36%
23	CEEE - COMPANHIA ESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA – RIO GRANDE DO SUL	36%	36%	36%	36%	36%	36%
24	ALPARGATAS S/A	36%	36%	36%	36%	36%	36%
25	UNIPAR CARBOCLORO S.A	36%	36%	36%	36%	36%	36%
26	SOMOS EDUCAÇÃO S.A	29%	29%	29%	29%	29%	29%
27	CIA ENERGETICA DE BRASILIA	29%	29%	29%	29%	29%	29%
28	ENERSUL	29%	29%	29%	29%	29%	29%
29	BRF S.A	21%	21%	21%	21%	21%	21%
30	BANCO DO EST. DO PARÁ S/A - CAFBEP	21%	21%	21%	21%	21%	21%
31	CASAN	21%	21%	21%	21%	21%	21%
32	ELETROBRÁS	14%	14%	14%	14%	14%	14%
Percentual Médio Total		38%	38%	38%	38%	38%	38%

Fonte: elaborado pelo autor (2018).

No Quadro 7, percebe-se que das 32 empresas da amostra, 05(cinco) empresas divulgaram 50% dos quesitos, sendo elas a Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), Fibria

Celulose S/A, Companhia Energética de Pernambuco - CELPE, Bandeirante Energia S/A, Investco S/A.

Nota-se ainda que das 32 empresas da amostra analisadas todas tiveram percentual de igual ou menor que 50% de divulgação das informações contábeis sobre benefícios a empregados pós-empresa conforme instituído pelo CPC 33 (R1) (2012), apenas uma empresa não divulgou nenhum dos 3 quesitos.

Ainda no Quadro 7 onde as empresas mantiveram nos anos analisados entre 2013 a 2017 o mesmo nível de percentual médio total de divulgação das informações contábeis, tendo um percentual médio geral de divulgação de 38%, em relação benefícios a empregados pós-emprego.

No Quadro 8, pode-se observar a classificação do percentual médio de divulgação dos Benefícios Pós-Emprego por setor.

QUADRO 8 - Percentual Médio de Divulgação por Setor

Benefícios Pós-Emprego		
Classificação Setorial	Nº de empresas	Percentual Médio de Divulgação (%)
Consumo Não Cíclico	1	21%
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	1	21%
Consumo Cíclico	2	33%
Financeiros e Outros	7	37%
Utilidade Pública	17	39%
Bens Industriais	1	43%
Materiais Básicos	3	43%
Total	32	

Fonte: elaborado pelo autor (2018).

Nota-se que as empresas classificadas nos setores bens industriais e materiais básicos foram as que atingiram maior percentual médio de divulgação, um percentual de 43%, isso ocorreu devido nestes setores terem classificados 01(uma) empresa que obteve 43% e na outra, 03(três) empresas que obtiveram 43% de divulgação nas médias dos anos analisados. Em seguida vem o setor de utilidade pública com percentual médio de divulgação de 39%, com 17 empresas, e o setor com menos divulgação foi o setor de consumo não cíclico e de petróleo, gás e biocombustíveis os dois com percentual médio de divulgação de 21%, com apenas 01(um) empresa em cada setor.

Apesar do CPC 33 (R1) (2012) exigir divulgação dos benefícios pós-emprego sejam eles planos de contribuição definida, onde a entidade deve divulgar o valor reconhecido como despesa nos planos de contribuição definida e benefício definido onde a entidade deve divulgar informações que expliquem as características de seus planos de benefício definido e os riscos a eles associados, identifiquem e expliquem os montantes em suas demonstrações contábeis decorrentes de seus planos de benefício definido e descrevam como seus planos de benefício definido podem afetar o valor, o prazo e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade. Mesmo com estas exigências do pronunciamento, algumas empresas não têm divulgado algumas das informações que foram definidas na pesquisa referente benefícios pós-emprego em suas demonstrações.

Ressalta-se ainda que no caso dos benefícios pós-emprego, novas pesquisas deverão ser realizadas para corroborar ou refutar nossos resultados, não foi encontrada outra pesquisa referente ao resultado encontrado com divulgações para estes tipos de benefícios.

Quanto à divulgação por setores, alguns setores divulgam mais outros menos, isso é devido ao número de empresas que estão divulgando por setores e a média percentual de divulgação destes setores no período de 05(cinco) anos de divulgação.

Algumas empresas não divulgaram informações de benefício a empregados pós-emprego por que não tinham informações referentes aos fatos geradores destas informações a serem divulgadas quanto aos quesitos os quais foram definidos na pesquisa com base no CPC 33 R1.

Atentar-se aos índices de divulgação, onde as empresas classificadas nos setores Bens industriais e Materiais Básicos alcançaram o maior índice de divulgação, em média 43%, o alcance de índice deu-se devido à empresa destes setores proporcionarem a seus empregados mais benefícios pós-emprego, enquanto demais setores no geral como consumo Não Cíclico, Petróleo. Gás e Biocombustíveis, Consumo Cíclico, Financeiros e Outros, Utilidade Pública ficaram entre na média de divulgação entre 21% e 39% aproximadamente por oferecerem menos benefícios. Estes benefícios proporcionados pela empresa ao empregado são formas de compensação em troca de seus serviços prestados.

4.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa analisou demonstrações contábil-financeiras como: balanços patrimoniais, demonstrações do resultado do exercício e notas explicativas nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, para identificar as empresas que divulgaram valores no que se refere a benefícios a empregados. Porém foram considerados na análise, demonstrações financeiras e as notas explicativas publicadas até a data 8 de novembro de 2018, caso alguma empresa listada na pesquisa veio a divulgar alguma informação posterior a essa data, elas não fazem parte da composição da evidenciação do nível de divulgação.

Quanto à coleta de dados, pode-se citar como uma limitação à identificação ou não das informações destes benefícios a empregados disponíveis nas notas explicativas, pelo motivo das empresas não divulgarem com clareza todos os quesitos da análise.

Outra limitação encontrada foi o caso de divulgação de informações estarem incompletas e, ficando a cargo do pesquisador considerá-las como divulgadas ou não divulgadas, já que foi utilizada a variável dicotômica (sistema binário) na análise, ou seja, “sim” para empresa que divulgou e “não” para empresa que não divulgou.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo principal analisar o percentual de aderência das empresas brasileiras de capital aberto listadas na B3 estarem ou não atendendo à obrigatoriedade de divulgação imposta pelo Pronunciamento Técnico CPC 33 (R1) - Benefícios a Empregados.

Para se chegar ao resultado foi realizada análise nas 160 notas explicativas das 32 maiores empresas patrocinadoras de acordo com seu ativo total divulgada pela B3, no período de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, respondendo pelo método binário 18 quesitos fundamentados no CPC 33 (R1) (2012). A obrigatoriedade de divulgação das informações de benefícios a empregados foi a partir de 2010.

Com a realização das análises foi possível concluir que as empresas estão parcialmente cumprindo os requisitos de divulgação “benefícios a empregados de curto prazo”, mesmo sendo obrigatoriamente exigido pelo CPC 33 R1, tendo as empresas um percentual médio total de divulgação de 71% em todos os anos analisados.

Em relação aos benefícios pós-emprego, conclui-se que as empresas estão obedecendo parcialmente aos requisitos obrigatórios de divulgação exigidos pelo CPC 33 (R1) (2012), o resultado da análise realizada aponta que as empresas obtiveram um percentual médio total de divulgação de 38% em todos os anos analisados, o qual 16% da amostra sendo 05(cinco) empresas obtiveram um percentual médio de divulgação dos quesitos de 50%, sendo divulgados 07(sete) quesitos dos 14 que deveriam ser divulgados, 31% da amostra sendo 10 empresas obtiveram um percentual médio de divulgação de 43%, divulgando 06(seis) quesitos de 14 que poderiam ser divulgados, 31% da amostra sendo 10 empresas obtiveram um percentual médio de divulgação de 36% divulgando 05(cinco) quesitos de 14 que poderiam ser divulgados, 9% (nove por cento) sendo 3 empresas obtiveram um percentual médio de divulgação de 29% (vinte e nove por cento), divulgando 4 quesitos de 14 que poderiam ser divulgados, 9% (nove por cento) sendo 3 empresas obtiveram um percentual médio de divulgação de 21% (vinte e um por cento), divulgando 3 quesitos de 14 que poderiam ser divulgados e por fim 3% (três por cento) sendo 1 empresas obtiveram um percentual médio de divulgação de 14% (quatorze por cento), divulgando 02(dois) quesitos de 14 que poderiam ser divulgados.

Para pesquisas futuras a respeito do tema, sugere-se uma amostra com maior quantidade de empresas patrocinadoras listadas na B3, a fim de obter melhores resultados de análise, e assim afirmar com clareza que as empresas estão aderindo, porém parcialmente os requisitos obrigatórios de acordo com o que exigido pelo CPC 33 (R1) (2012).

REFERÊNCIAS

- ALVIM, Silvio José Trindade; ALVIM, Lilian Rodrigues de Albuquerque. Estudo dos efeitos do pacote de benefícios sociais sobre a motivação e produtividade dos colaboradores em uma empresa do interior. In. CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO, 8, 2011. *Anais...* São Paulo: Convibra, 2011. Não paginado. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3438.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2018.
- BM&FBOVESPA. *Empresas listadas*. São Paulo: BM&FBOVESPA, 2016. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm>. Acesso em: 16 abr. 2018.
- COBÊRO, Claudia; DAOLIO, Leandro Aparecido. *Implantação de um plano de benefícios flexíveis em uma empresa de transporte no interior de São Paulo*. out. 2015. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos17/5925339.pdf>>. Acesso em: 13 abr. 2018.
- COSTA, Jorge Andrade; YAMAMOTO, Marina Mitiyo; THEÓPHILO, Carlos Renato. A aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11, 2011, São Paulo. *Anais eletrônicos...* São Paulo: USP, 2011. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/211.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2018.
- COUTO, Aline de Souza et al. *CPC 33 – Benefícios e empregados*. 2013. Não paginado. Disponível em: <<http://www.macro4.com.br/artigos/27-cpc-33-beneficios-a-empregados>>. Acesso em: 12 maio 2018.
- CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento Técnico CPC 33. Benefícios a empregados*. Brasília, DF: CPC, 2012. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/350_CPC_33_R1_rev%2006.pdf>. Acesso em: 18 maio 2018.
- _____. *Pronunciamento Técnico CPC 05 (R1), de 03 de setembro de 2010*. Divulgação sobre partes relacionadas. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/159_CPC_05_R1_rev%2004.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2018.
- FIGUEIREDO, Sandra Maria Gomes de. *A evolução da divulgação de informação sobre os benefícios dos empregados: o caso das empresas do PSI 20 nos anos de 2007 a 2009*. 2012. 77f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/2588/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Benef%C3%ADcios%20Empregados%20Fev%202012%20-%20Sandra%20Figueire.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2018.

JACOSKI, Luciane. *A divulgação dos benefícios a empregados com base no Pronunciamento Técnico CPC 33 (IAS 19): estudo das demonstrações contábeis da Vale S.A.* 2017. 50f. Monografia (Especialista em Contabilidade e Finanças) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017. Disponível em:

<<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/57305/R%20-%20E%20-%20LUCIANE%20JACOSKI.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

JUSTI, Justi; VIEIRA, Telma Pereira. *Manual para padronização de trabalhos de graduação e pós-graduação lato sensu e stricto sensu.* Rio Verde: Ed. UniRV, 2016. 179p. Disponível em:

<<http://www.unirv.edu.br/conteudos/fckfiles/files/Manual%20para%20padronizacao%20de%20trabalhos%20de%20graduacao%20e%20pos-graduacao%20-%20UniRV%20-%20oficial%202016.pdf>>. Acesso em: 14 maio 2018.

KAUARK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. *Metodologia da pesquisa: um guia prático.* Itabuna: Via Litterarum, 2010. 88p.

LAY, Luís; SILVA, Thiago Bruno de Jesus; MICHELS, Andressa. Fatores explicativos da evidenciação dos benefícios aos empregados em empresas brasileiras listadas no IBRX 100 da BM&FBOVESPA, *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, Salvador, v. 7, n. 1, p. 185-204, jan./abr. 2017. Disponível em:

<<https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/.../2033>>. Acesso em: 23 maio 2018.

LEMES, Sirlei; PRADO, Thiago Alberto dos Reis. Full IFRS no Brasil: um estudo sobre os impactos de cada pronunciamento do CPC nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras. *Revista Mineira de Contabilidade*, a. 14, n. 52, p. 73-83, out./dez. 2013. Disponível em:

<<http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=article&op=view&path%5B%5D=305&path%5B%5D=127>>. Acesso em: 16 maio 2018.

MACHADO, Evandro. *Benefícios sociais: um estudo da satisfação profissional na atratividade e retenção de pessoas em uma organização do setor de saneamento de Minas Gerais.* 2012. 99f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Fumec, Belo Horizonte, 2012. Disponível em:

<http://www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/completa/evandro_machado.pdf> Acesso em: 10 maio 2018.

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

MAZZIONI, Sady; QUINOT, Ana Caroline Scherer. Conformidade das informações relativas aos benefícios a empregados em companhias brasileiras de capital aberto. *Brazillian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting*, Monte Carmelo, v. 5, n. 1, p. 58-74, jan./jun. 2018.

MAZZIONI, Sady; QUINOT, Ana Caroline Scherer. Conformidade das informações relativas aos benefícios a empregados em companhias brasileiras de capital aberto. *Brazilian Journal of Quantitative Methods applied to Accounting*, Monte Carmelo, v. 5, n. 1, p. 58-74, jan./jun. 2018.

MIRANDA, Kleber Formiga; TOMÉ, Werbson Campos. Evidenciação da Remuneração variável nas melhores empresas para se trabalhar listadas na BM&FBovespa: Um estudo à luz das CPC's 10 e 33. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 13, n. 51, p. 35-47. 2011. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/963/901>>. Acesso em: 27 maio 2018.

MORAES, Roque. Análise de conteúdo. *Revista Educação*, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

OLIVEIRA, Geovânia Rodrigues Abreu de et al. Aplicação do CPC 33 no ranking das 20 empresas preferidas pelo brasileiro, segundo o site *linkedin*. dez. 2017. Disponível em: <<https://even3storage.blob.core.windows.net/anais/63060.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2018.

OLIVEIRA, Tânia Modesto Veludo de. Amostragem não probabilística: adequação de situações para uso e limitações de amostras por conveniência, julgamento e quotas. *Administração On Line*, v. 2, n. 3, jul./set. 2001. Não paginado. Disponível em: <https://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/veludo_-_amostragem_nao_probabilistica_adequacao_de_situacoes_para_uso_e_limitacoes_de_amost_ras_por_conveniencia.pdf>. Acesso em: 13 maio 2018.

PAULA, Wallison Martins de. *Nível de Disclosure de empresas listadas na BM&F Bovespa ("Novo Mercado") em relação à adoção do CPC n. 33 (R1) no período de 2013 e 2014*. 2016. 69f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/19200/2/Wallison%20Martins%20de%20Paula.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

PEREIRA, Helena Sofia; DIAS, Ana Isabel. *A divulgação dos planos de benefícios de reforma por parte das empresas cotadas no PSI geral: uma análise descritiva*. ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. 2010. Não paginado. Disponível em: <http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/90a.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

PRATES, Caio. *PLR: benefício pelo bom desempenho e produtividade*. fev. 2016. Disponível em: <<http://www.tribuna.com.br/noticias/noticias-detalle/economia/plr-beneficio-pelo-bom-desempenho-e-productividade/?cHash=2460cd28a838feb827b1ab392ad936f>>. Acesso em: 18 maio 2018.

PREVIC. Superintendência Nacional de Previdência Complementar. *A Previc*. Disponível em: <http://www.previc.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/copy_of_a-previc-1>. Acesso em: 12 abr. 2018.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. 277p.

RIBEIRO, Matheus de Araújo. *Evidenciação do passivo atuarial nas entidades patrocinadoras brasileiras de fundos de pensão*. 2013. 44f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

RODRIGUES, Palmira Cristina Silva. Cumprimento dos requisitos de divulgação dos benefícios dos empregados. 2013. 60f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade de Aveiro, Aveiro, 2013. Disponível em: <<https://ria.ua.pt/bitstream/10773/12152/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2018.

SANTOS, José. *Benefícios dos empregados segundo NRF 21 e IAS 19 e 26 perspectivas de aplicação em Cabo Verde*. jun. 2010. Disponível em: <<http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/handle/10961/1233>>. Acesso em: 23 maio 2018.

SILVA, Cristiano Moreira da et al. Identificação dos *disclosures* do CPC 33 (R1) nas demonstrações de empresas brasileiras do segmento de telefonia listadas na BM&BOVESPA. *RAGC*, v. 4, n. 17, p. 133-153, 2016. Disponível em: <<http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/viewFile/895/658://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2013v10n19p157/24551>>. Acesso em: 13 abr. 2018.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SILVA, Maria Angélica Ferreira da; TINOCO, Paulo Paganoto; VIEIRA, Simone Silva da Cunha. Benefícios pós-emprego e seus impactos nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. *Registro Contábil*, v. 6, n. 3, p. 118-135, set./dez. 2015. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/1654>>. Acesso em: 14 maio 2018.

SILVA, Paloma Barboza da; FIGUEIREDO, Rúbia Medeiros. Benefícios sociais: a influência eficaz nas empresas. *Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento*, a. 1, v. 9, p.695-708, out./nov. 2016.

TANNURI, G. et al. Uma Avaliação dos Efeitos dos Sistemas de Incentivos no Desempenho Econômico das Empresas Listadas no IBRX-50 da BM&FBOVESPA. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, v. 5, n.1, p. 8-27, 2013. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/27292>>. Acesso em: 12 maio 2018.

TAVARES, Carollina Tiago da Cruz. *A importância da auditoria independente para as entidades obrigadas a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras*. 2013. 48f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade de Rio Verde, Rio Verde, 2013. Disponível em: <[http://www.unirv.edu.br/imgs/TCC%20II%20CAROLLINA%20OK%20310513%20\(1\).pdf](http://www.unirv.edu.br/imgs/TCC%20II%20CAROLLINA%20OK%20310513%20(1).pdf)>. Acesso em: 12 maio 2018.

VALONGO, Rodrigo Oliveira Da Silva. *Nível de divulgação das patrocinadoras de acordo com o CPC 33 (R1) Benefícios a Empregados*. 2015. 52f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade de Rio Verde - UniRV, Rio Verde, 2015. Disponível em: <<http://www.unirv.edu.br/conteudos/fckfiles/files/NVEL%20DE%20DIVULGAO%20DAS%20PATROCINADORAS%20DE%20ACORDO%20COM%20O%20CPC%2033.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2018.

VELHO, Diego Rodrigues; CARLIN, Diego De Oliveira. ÁREA 4 – contabilidade governamental e do terceiro setor. 25 - Benefícios a empregados: contabilização dos benefícios definidos e resultado atuarial dos regimes próprios de previdência dos servidores públicos municipais. In. XV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 15, 2015. *Anais...* Bento Gonçalves: Fundaparque, 2015. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/ipsas_25_beneficios_empregados_829.pdf>. Acesso em: 30 maio 2018.

FIPECAFI. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as empresas de acordo com as normas internacionais e o CPC*. São Paulo: Atlas, 2010.

FRANKE, Alberto. *Análise estatística em geociências*. ago. 2014. Não paginado. Disponível em: <https://moodle.ufsc.br/pluginfile.php/1548905/mod_resource/content/1/Cap%C3%ADtulo%203.pdf>. Acesso em: 23 maio 2018.