



130

## EVIDENCIAÇÃO DAS PROVISÕES E DOS PASSIVOS CONTINGENTES NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NAS CAPITAIS BRASILEIRAS

Aluno Mestrado/MSc. Student Maria do Socorro da Conceição Moura Pessoa [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Carla Renata Silva Leitão [ORCID iD](#)

UFRPE, Recife, Pernambuco, Brazil

Aluno Mestrado/MSc. Student Maria do Socorro da Conceição Moura Pessoa

[0000-0002-6142-155X](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós-Graduação em Controladoria

**Doutor/Ph.D. Carla Renata Silva Leitão**

[0000-0001-5175-8901](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Programa de Pós-Graduação em Controladoria

### Resumo/Abstract

Este artigo tem como objetivo avaliar a aderência das capitais brasileiras à NBC TSP 03, especificamente em relação à evidenciação e divulgação das provisões e dos passivos contingentes. A abordagem da pesquisa, quanto ao problema, classifica-se como qualitativa, e envolveu o uso de análise documental, com dados extraídos dos demonstrativos contábeis e das notas explicativas consolidadas dos anos de 2017 a 2020. Constatou-se que o processo de implantação das normas de contabilidade aplicada ao setor público, no caso específico da evidenciação das provisões e passivos contingentes, não é um procedimento simples, pois requerem informações advindas de outros setores dos entes públicos, como as procuradorias municipais, além de análises subjetivas, esforços das equipes envolvidas e de capacitação; processos esses muitas vezes ausentes de estruturação nas entidades públicas. Verificou-se também que a aderência aos aspectos estabelecidos no normativo objeto da pesquisa ainda é muito baixo, sendo possível observar que dentre as capitais analisadas a região sudeste foi a que apresentou o maior índice de evidenciação com 52,4% e a região norte apresentou o menor índice, com 14,3%. Assim, ao atingir o objetivo proposto, a pesquisa contribui para o fornecimento de evidências de que existem dificuldades por parte dos contadores do setor público na evidenciação das provisões e dos passivos contingentes, mesmo esta sendo exigida por órgãos superiores, o que fomenta a realização de pesquisas para entender as razões dessas dificuldades.

### Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper



**Área Temática/Research Area**

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

## EVIDENCIAÇÃO DAS PROVISÕES E DOS PASSIVOS CONTINGENTES NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NAS CAPITAIS BRASILEIRAS

### RESUMO

Este artigo tem como objetivo avaliar a aderência das capitais brasileiras à NBC TSP 03, especificamente em relação à evidenciação e divulgação das provisões e dos passivos contingentes. A abordagem da pesquisa, quanto ao problema, classifica-se como qualitativa, e envolveu o uso de análise documental, com dados extraídos dos demonstrativos contábeis e das notas explicativas consolidadas dos anos de 2017 a 2020. Constatou-se que o processo de implantação das normas de contabilidade aplicada ao setor público, no caso específico da evidenciação das provisões e passivos contingentes, não é um procedimento simples, pois requerem informações advindas de outros setores dos entes públicos, como as procuradorias municipais, além de análises subjetivas, esforços das equipes envolvidas e de capacitação; processos esses muitas vezes ausentes de estruturação nas entidades públicas. Verificou-se também que a aderência aos aspectos estabelecidos no normativo objeto da pesquisa ainda é muito baixo, sendo possível observar que dentre as capitais analisadas a região sudeste foi a que apresentou o maior índice de evidenciação com 52,4% e a região norte apresentou o menor índice, com 14,3%. Assim, ao atingir o objetivo proposto, a pesquisa contribui para o fornecimento de evidências de que existem dificuldades por parte dos contadores do setor público na evidenciação das provisões e dos passivos contingentes, mesmo esta sendo exigida por órgãos superiores, o que fomenta a realização de pesquisas para entender as razões dessas dificuldades.

**Palavras-chave:** Evidenciação; Provisões; Passivos Contingentes; Setor Público.

### 1 INTRODUÇÃO

Na última década, o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais movimentou o meio contábil, exigindo posturas mais técnicas e proativas do profissional da contabilidade e dos gestores públicos, além de quebrar alguns paradigmas enraizados nos contadores. É certo que esse movimento ocasionou mudanças consideráveis para a área de contabilidade pública em relação aos procedimentos de mensuração, reconhecimento e evidenciação, ademais agregou um enfoque contábil mais patrimonialista e não orçamentário, como era até então, fato este que conduziu para adoção ao regime de competência tanto para as receitas quanto para as despesas públicas. Esse processo de harmonização trouxe a necessidade de interpretação técnica para aplicação das normas, aumentando a responsabilidade do contabilista em relação à efetiva tomada de decisão (Alves et al., 2020).

O processo de convergência no setor público iniciou no Brasil no ano de 2008, com tradução e conversão da *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) para Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público (NBC TSP), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), ficando a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central do sistema de contabilidade da federação, a responsabilidade de editar e publicar documentos (normativos, instruções técnicas, manuais, plano de contas) visando à consolidação nacional das demonstrações contábeis (França et al., 2016).

Segundo Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013), os novos normativos contábeis são mais exigentes em relação à contabilização das provisões e evidenciação dos passivos contingentes, requerendo das empresas adaptação para atendê-los. Dentre as normas convergidas e publicadas pelo CFC, destacaremos neste estudo a NBC TSP 03, que aborda, entre outros aspectos, a temática das provisões e dos passivos contingentes resultante da tradução da IPSAS 19.

De acordo com a NBC TSP 03, a provisão precisa ser reconhecida sempre que em uma operação passada ou presente, formalizada ou não, seja necessário o desembolso de caixa futuro para uma organização, desde que possa ter uma estimativa confiável acerca do valor deste desembolso. Em relação ao desembolso de caixa futuro, para que a provisão seja constituída, é preciso ser mais provável que ocorra a saída de recursos e o valor dessa saída possa ser possível de mensuração. Caso essas exigências não possam ser cumpridas a empresa não constitui provisão, mas evidencia o fato em notas explicativas como passivo contingente. O julgamento das organizações sobre a probabilidade de ocorrer, ou não, saídas de caixa futuro irá depender de documentos contábeis hábeis existentes ou de laudo emitido pelas procuradorias que possibilite a apuração de valores, prazos e probabilidade de ocorrência desses eventos em relação às ações judiciais, ou ainda, no caso de danos ambientais, de um laudo de peritos habilitados.

No entanto, algumas provisões e passivos contingentes exigem análise subjetiva do contador. Nas várias etapas exigidas na determinação dos valores, prazos e probabilidades de ocorrência, os profissionais envolvidos precisam tomar decisões subjetivas de forma a constituir uma provisão ou a evidenciar um passivo contingente em notas explicativas, sendo assim o processo subjetivo, o que pode levar a escolha contábil equivocada no sentido de evidenciar ou não o passivo (Ribeiro, Ribeiro & Weffort, 2013).

Diante de um cenário mundial que estabeleceu um padrão contábil, no Brasil se sobrepôs a necessidade de cumprimento de prazos para a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, visando garantir o sucesso do processo de convergência. Nesse contexto, a STN publicou em 2015 o Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), utilizando a lógica de gradualismo com o objetivo de estabelecer prazos-limite, por etapa, para garantir a consolidação das contas públicas (Brasil, 2019). Uma das etapas do PIPCP é a divulgação e evidenciação dos registros contábeis das provisões e dos passivos contingentes nos demonstrativos e nas notas explicativas, respectivamente, até 01 de janeiro de 2020 (municípios com população maior que 50 mil habitantes).

Utilizou-se para este estudo, alguns artigos, com dois panoramas distintos, que abordam diretamente a evidenciação das provisões e dos passivos contingentes. De um lado, os trabalhos de Motubatse e Chauke (2020), Santos (2011), Santos e Peixe (2020), Vieira (2010), Pereira (2019), Almeida-Santos e Scarpin (2013) e França et al. (2016), com enfoque no setor público. E de outro, com a perspectiva no setor privado, os trabalhos de Jesus e Souza (2016), Rosa et.al. (2016), Farias et al. (2016), Balboino e Borba (2016), Cístolo, Souza, Jreige (2013) e Prado (2014). Porém, observando as duas abordagens sob o enfoque contábil, a contingência é uma condição que pode ser favorável ou não, considerando que dependem de eventos futuros e incertos. Por essa razão, a evidenciação das provisões e passivos contingentes é bastante discutida na literatura contábil, em decorrência da relevância desse tipo de informação prospectiva na redução da assimetria informacional entre usuários da contabilidade (Cunha & Ribeiro, 2016).

Diante dos fatos expostos, observa-se a necessidade de novos estudos que tratem da evidenciação e divulgação das provisões e das contingências passivas no setor público, com base na NBC TSP 03, visto que o processo de convergência se encontra em plena estruturação no Brasil, fato que gera muitos questionamentos a respeito da aplicabilidade e segurança nas informações por parte de profissionais e estudiosos do tema. Dessa forma, é necessário realizar novas investigações para analisar a subjetividade do tema abordando tanto nos aspectos de probabilidade (verbais e numéricas) quanto nos aspectos de cumprimento da legislação (Lima, Jr. Menezes & Rodrigues, 2019).

Assim, este estudo tem o objetivo de avaliar a aderência das capitais brasileiras à NBC TSP 03 (2016) que trata da evidenciação e divulgação das provisões e dos passivos contingentes. O trabalho está estruturado em cinco seções, sendo iniciado por esta introdução,

seguida pelo referencial teórico, metodologia, apresentação dos resultados da pesquisa, e, por último, as conclusões.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 O processo de convergência no setor público

A contabilidade, como ciência, vem evoluindo junto com a sociedade através de processos que se apresentam de forma lenta e gradual, sendo possível afirmar que ambas caminham emparelhadas e que a contabilidade acompanha as necessidades humanas, políticas e econômicas (Schmidt & Gass, 2018). Neste contexto, Shortridge e Schmidt (2009) afirmam que a contabilidade é uma ciência social e que qualquer mudança do padrão contábil tem impacto direto no comportamento humano, sendo que, na maioria das vezes, o debate direciona para aspectos comportamentais de forma lógica, pois, independente da contabilidade estar voltada para atender as demandas econômicas, não consegue ter a mesma eficiência com o controle das relações humanas. E, apesar da imprevisibilidade de ambos, os padrões se ajustam bem em um ambiente de mudanças permanentes.

A história da contabilidade pública brasileira deve ser analisada sob a ótica do aperfeiçoamento das finanças públicas, que vêm se transformando desde a Lei 4.320/1964, que dispõe sobre normas gerais de direito financeiro e fornece preceitos para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, tendo, como principal objeto o orçamento público. Posteriormente, foi publicada a Lei 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que representa um marco na área das finanças públicas e tem como determinação estabelecer elementos para o equilíbrio das contas públicas, prover subsídio para a transparência dos gastos públicos e determinar requisitos para consolidação das contas de todo território nacional (Brasil, 2019).

Nesse cenário de evolução da contabilidade, o Ministério da Fazenda (MF), impulsionado pelo Conselho Federal de Contabilidade, editou a Portaria STN/MF nº 184/2008, prevendo a adoção das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e da *International Public Sector Accounting Standards*, no Governo Federal, a qual ordena as diretrizes a serem observadas para o processo de convergência aos padrões internacionais da contabilidade pública brasileira (França et al., 2016).

Esse desenvolvimento se concretizou pela junção de esforços dos órgãos competentes, através da realização de um convênio firmado entre a *International Federation of Accountants* (IFAC), Secretaria do Tesouro Nacional e o Conselho Federal de Contabilidade com objetivo da adesão de forma gradual às práticas internacionais de contabilidade com ênfase no patrimônio público e, não apenas, no orçamento público, como determina a Lei 4.320/64.

A IFAC é uma organização internacional que representa os profissionais contábeis. O instituto possui, em seu quadro, 180 membros e associados presente em 135 países, tendo, em sua estrutura, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), conselho responsável por desenvolver as *International Public Sector Accounting Standards*, conjunto de normas com orientações contábeis que serve de referência internacional no processo de convergência para governos de todo o mundo, por meio da emissão de orientações visando à preparação de demonstrações contábeis e financeiras (IFAC, 2021).

Porém, segundo Shortridge e Smith (2009), a convergência contábil não se resume apenas a uma uniformização de regras, pois, a mudança de paradigmas de um modelo contábil disciplinado por regras para um padrão baseado em princípios, exige dos contadores compromissos e posturas proativas em relação à implementação desse padrão, permitindo que esses profissionais adotem premissa de julgamento técnico, passando dessa forma a ter maior relevância na interpretação do que na replicação de regras.

Para Santos e Almeida (2012), a convergência trata-se de uma aproximação de métodos, critérios e procedimentos utilizados em um determinado país com os adotados

internacionalmente, de forma mais flexível, visto que há uma sobreposição do padrão normativo nacional ao internacional.

Ainda nesse pensamento, os autores conceituam a expressão padrão nacional e internacional como um conjunto de procedimentos normativos e regulamentadores internos ou internacionais formulados, respectivamente, pelo IASB e IFAC. Esses procedimentos representam o alicerce para a evolução da contabilidade, visto que está naturalmente relacionado a um conjunto de rotinas adotadas por um país ou padrões estabelecidos por órgãos normativos.

No Brasil, através dos poderes assegurados pela portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 184/2008, ficou estabelecida a competência do processo de convergência à Secretaria do Tesouro Nacional. Entre outras responsabilidades desse órgão, estão: a) revisar e adaptar as normas técnicas; b) promover a convergência das Normas Internacionais publicadas pelo IFAC para as NBC TSP pelo CFC; c) editar e publicar o plano de contas único e os manuais técnicos; d) orientar procedimentos contábeis, que devem ser adotados por todos os entes da federação; e) consolidar os Demonstrativos Contábeis Nacionais (Santos & Almeida 2012).

No contexto de evolução da contabilidade pública, é certo afirmar que os procedimentos contábeis do setor foram revisados e o olhar foi direcionando de forma bilateral, não sendo apenas para o controle e registros da gestão orçamentária, mas também para o acompanhamento e evidenciação do controle do patrimônio público. Um dos instrumentos mais importantes, nesse modelo contábil, é o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), publicado pela STN através da Portaria STN nº 634/2013, que apresenta uma lógica de gradualismo na implantação, permitindo a padronização dos procedimentos, aderência às normas internacionais e o estabelecimento de limites de prazos para permitir a consolidação das contas públicas e validação de dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI (Brasil, 2021). A implantação obrigatória do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais foi estruturada de forma escalonada, iniciando a partir de 2016 e finalizando em 2025. No tocante aos prazos para evidenciação das provisões e dos passivos contingentes, estes foram estabelecidos pela STN, como prazo-limite, para 31 de dezembro de 2019, conforme Quadro 1:

Quadro 1 – Prazo limite para evidenciação das provisões

<b>Procedimentos Contábeis Patrimoniais (NBC TSP)</b>	<b>Entes da Federação</b>	<b>Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)</b>	<b>Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)</b>	<b>Verificação pela STN (a partir de)</b>
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2021. Com adaptação.

Dessa forma, os Estados e Municípios com mais de 50 mil habitantes, devem evidenciar as provisões em seus balanços patrimoniais e os passivos contingentes em notas explicativas a partir das demonstrações contábeis do exercício de 2019.

A padronização dos demonstrativos contábeis permitirá informações uniformes e mais comparáveis para conceder aos usuários e à sociedade melhor controle social, confiabilidade e transparência (Brasil, 2021).

Segundo Mupurunga, Meneses e Peter (2011), o objetivo central da contabilidade pública é a divulgação de informações à sociedade e às instituições de fomento. Esse objetivo é validado pelo princípio da publicidade na administração pública, que defende a transparência e reforça o conceito de democracia, uma vez que publicidade é sinônimo de transparência.

A LRF foi elaborada com esse enfoque e reforça o processo de transparência no setor público. A referida lei é lastreada por quatro objetivos: planejamento, controle, responsabilidade e transparência, os quais permitem a participação da população no acompanhamento dos gastos públicos através da publicação dos resultados pelos entes da federação.

O outro instrumento legal é a Lei de Acesso à Informação (LAI), de 2011, que garante aos cidadãos acesso às informações por meio de divulgação na internet ou por meio da solicitação direta aos órgãos públicos (Lemos et al., 2018).

De maneira abrangente, a transparência deve estar enraizada nos atos da gestão pública. Ela é um princípio de governança que norteia as atividades praticadas pelos servidores públicos, priorizando iniciativas que possibilitem aperfeiçoar mecanismos de boas práticas de administração, permitindo à população o acesso a informações claras e compreensíveis das ações realizadas pelos gestores (Cruz, Silva & Santos, 2009). No entanto, o conceito de gestão transparente no setor público não se resume apenas à publicação de demonstrativos fiscais, mas ao controle social dos atos administrativos, impactando assim a sociedade de forma efetiva e transparente, estabelecendo dessa maneira o conceito de *accountability* governamental (Icerman; Sinason, 1996).

Nesse sentido, os normativos (IPSAS 19, NBC TSP 03) e os manuais (MCASP, PIPCP) que são publicados pelos órgãos competentes (IASB, CFC e STN) dão suporte para mensuração, evidenciação e divulgação das provisões, passivos contingentes e riscos fiscais, além de permitir a avaliação de seus impactos através do Balanço Patrimonial e seus anexos, inclusive em Notas Explicativas. Esses elementos permitem que o princípio da publicidade e da eficiência sejam respeitados e que os registros contábeis das ocorrências garantam a execução do orçamento de maneira mais realista e consciente, evitando prejuízo para a população, sem comprometer a execução de políticas públicas previstas nos planos plurianuais (Stafievskaya et al., 2015).

## **2.2 Evidenciação da provisão e passivos contingente**

Alguns aspectos relevantes das características da contabilidade sob a ótica da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) são abordados por Pinto et al. (2014), que discorrem sobre a importância e necessidade das normas contábeis brasileiras terem como pressupostos a confiabilidade e a transparência das informações contábeis.

Ainda em relação às características da contabilidade, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 00 de 2011 fundamenta-se em atributos qualitativos de melhorias como tempestividade, comparabilidade, verificabilidade e compreensibilidade, as quais contribuem para a superioridade da informação contábil que deve ser evidenciada de maneira fidedigna e relevante.

Nesse contexto de transparência e confiabilidade das informações, aportado pela CVM para o setor privado, enquadra-se também para o setor público. As provisões e os ativos e passivos contingentes foram destacados em normativo internacional específico em decorrência de suas especificidades, tendo como ato normativo para o setor público a IPSAS 19, traduzida em 2016 pelo CFC e convertida para a NBC TSP 03, que trata das provisões e dos passivos contingentes (Pinto et al., 2014).

A NBC TSP 03 (2016, p.4) define provisão como “um passivo de prazo ou valor incerto” e apresenta algumas características para estas serem reconhecidas, tais como: a) que a obrigação seja presente de maneira formalizada ou não; b) que possa ser feita uma previsão segura do valor da obrigação; c) que tenha provável dispêndio de recursos para liquidar a obrigação. No entanto, não constando alguma característica acima, não será possível ocorrer a contabilização da provisão, permitindo apenas a evidenciação por meio de um passivo contingente. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público 8ª edição (2019), apoiado na NBC TSP 03 (2016), elenca alguns tipos de provisões: a) para riscos trabalhistas; b) para riscos fiscais; c) para riscos cíveis; d) para danos ambientais; e) para reestruturação. A norma ainda estabelece que as provisões se diferenciam dos demais passivos, como as contas a pagar, e outros decorrentes de apropriação, por competência (*accruals*), pelo fato dessas envolverem incerteza sobre o prazo ou valor do desembolso futuro para sua liquidação.

Segundo Balduino e Borba (2015), de acordo com as normas brasileiras e internacionais, a definição de provisão e de passivo contingente é feita de acordo com o grau de probabilidade da ocorrência, conforme a classificação: a) provável (quando a probabilidade do fato ocorrer é maior do que a probabilidade de não ocorrer); b) possível (quando probabilidade de ocorrer um fato é menos provável, mas não é remota); c) remota (quando a probabilidade de ocorrer fatos futuros é pequena), apresentando com isso direcionadores diferentes para cada tipo de probabilidade.

Por sua vez, a definição de passivo contingente da *International Public Sector Accounting Standards*, a qual serviu de base para NBC TSP 03, é: a) obrigação possível decorrente de eventos passados, que irá depender dos acontecimentos ou não de eventos futuros incertos e que não estão completamente sob o controle da entidade; b) obrigação presente decorrente de eventos passados que não pode ser reconhecida, porque é improvável que ocorra a saída de recursos necessários para a liquidação da obrigação ou essa não possa ser mensurada com confiabilidade suficiente.

A LRF determina a divulgação dos passivos contingentes em um instrumento de planejamento, enquanto a NBC TSP 03 estabelece critérios para evidenciação desses passivos em notas explicativas, partes integrantes das demonstrações contábeis (Brasil, 2020). Aquela indicação está disposta no artigo 3º da LRF, em seu parágrafo 3º, quando dispõe que:

A lei de diretrizes orçamentárias conterá o Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

A pesquisa de Pinto et al. (2014) aponta, com base nos posicionamentos dos normativos internacionais, que as provisões e os passivos contingentes devem ser avaliadas permanentemente e, quando houver a provável saída de recursos, haverá o reconhecimento dessa provisão nos demonstrativos contábeis, considerando o período em que ocorreu a mudança na estimativa, sem se esquecer de avaliar as demais condições de classificação. Esses posicionamentos se alinham com a NBC TSP 03 (2016), que estabelece regras para mensuração das provisões, orientando a utilização da “melhor estimativa” de desembolso necessário para extinguir a obrigação presente e liquidar na data do balanço, ou seja, o valor necessário na hipótese da entidade desembolsar recursos para a liquidação da obrigação presente ou transferi-la para um terceiro.

Em relação à contabilização e evidenciação das provisões e passivos contingentes, os normativos IAS 37, CPC 25, IPSAS 19, NBC TSP 03, tratam o tema de maneira uniforme, pois se baseiam na interpretação de probabilidade provável, possível e remota. Essa análise probabilística direciona o profissional de forma automática para o campo da subjetividade na tomada de decisão. Isso exige do contador um julgamento técnico, que é uma das tarefas mais



difíceis; visto que uma interpretação errônea impacta, negativamente, nos demonstrativos contábeis (Amer, Hackenbrack & Nelson, 1995).

Ainda em relação às divergências, no enfoque probabilístico, Alves (2020), faz referência aos vários estudos publicados como Karelitz e Budescu (2004), Honda e Yamagishi (2006), Juanchich, Teigen e Villejoubert (2010), os quais enfatizam que depois das publicações das normas internacionais de contabilidade, que exigiram maior subjetividade para a tomada de decisão, o tema sobre a análise das probabilidades ganhou relevância, tendo como objetivo favorecer uma visão contábil mais próxima da realidade e mais distante de utilização de normas prontas e sem contextos.

De forma resumida, a STN, através do MCASP, 8ª edição, a qual utiliza a NBC TSP 03 como suporte na orientação, apresenta um quadro que classifica o passivo (provisão ou contingências), considerando os aspectos probabilísticos:

Quadro 02 – Análise dos aspectos probabilísticos das provisões e passivos contingentes

Obrigação	Probabilidade de Saída de Recursos	Possibilidade de Estimativa Confiável do Valor	Classificação	Forma de Evidenciação
Presente	Provável	Possível	Provisão	Balço Patrimonial E Notas Explicativas
Presente	Provável	Não possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas (NE)
Presente	Pouco provável	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas (NE)
Presente	Remota	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas (NE)
Possível	Provável	Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas (NE)

Fonte: MCASP 8ª edição/STN

O MCASP, 8ª edição, determina que os passivos contingentes, apesar de não serem evidenciados em contas patrimoniais, deverão ser acompanhados através das contas de controles 7 (Atos potenciais passivos) e 8 (Execução de atos potenciais passivos) do Plano de Contas, além de constar nas NE, excetuando a probabilidade de saída de recursos remota (Brasil, 2019).

Os aspectos de evidenciação abordados na probabilidade foram estudados por Alves et al. (2020) em uma investigação sobre a percepção dos contadores sobre se acrescentar a probabilidade numérica, em percentual, aos termos de probabilidade (provável, possível e remota) facilitaria a interpretação das situações contingenciais. O resultado da pesquisa identificou que 90% dos participantes da pesquisa afirmaram que se existisse a probabilidade numérica associada, na norma, isso auxiliaria na interpretação dos termos e ajudaria na análise das situações contingenciais, à medida que 10% dos entrevistados, afirmaram que não facilitaria essa interpretação. Ainda em relação aos passivos contingentes, o estudo fez a mesma pergunta em relação à diminuição da subjetividade e o resultado evidenciou que 91% dos participantes acharam que o acréscimo da probabilidade numérica aos termos de probabilidade verbal diminuiria a subjetividade da norma enquanto 9% dos entrevistados responderam que não diminuiria.

Ainda nesse contexto, Lima, Jr. Menezes e Rodrigues (2019) apresentam uma tabela de interpretação de análises probabilísticas para a evidenciação, em relação às chances de um

evento acontecer e, conseqüentemente, existir o desembolso de recurso em relação ao passivo contingente. Os mesmos autores afirmam que se a chance de um evento acontecer for superior a 50%, utiliza-se a expressão “provável”, se a possibilidade de realização do acontecimento ficar num intervalo maior do que 10% e menor ou igual a 50%, a expressão adequada será “possível” e, nessa ordem, a expressão “remota” estará situada na escala probabilística menor ou igual a 10%.

Quadro 03 – Interpretação das análises probabilísticas das provisões

<b>Expressão Probabilística</b>	<b>Probabilidade</b>	<b>Fato Financeiro</b>
Provável	$X > 50\%$	Uma Provisão
Possível	$10\% < X \leq 50\%$	Um Passivo Contingente Divulgado em Nota Explicativa
Remota	$X \leq 10\%$	Um Passivo Contingente Não Divulgado

Fonte: Lima, Jr. Menezes e Rodrigues (2019), Losekann, Lehnhart e Pereira (2018).

Sob outra perspectiva, Cardoso et al. (2009) defende que a subjetividade, quando presente em um normativo, contribui para o desenvolvimento e construção do aprendizado, sendo o julgamento inerente às atividades do contador e não sendo, portanto, um impedimento para o reconhecimento das provisões e dos passivos contingentes. No entanto, Amer, Hackenbrack e Nelson (1995) ressaltam que essa subjetividade, em relação ao viés de interpretação probabilística e contingencial, é de grande responsabilidade para os profissionais de contabilidade, uma vez que qualquer interpretação equivocada terá reflexos diretos nas demonstrações contábeis e, conseqüentemente, efeitos negativos.

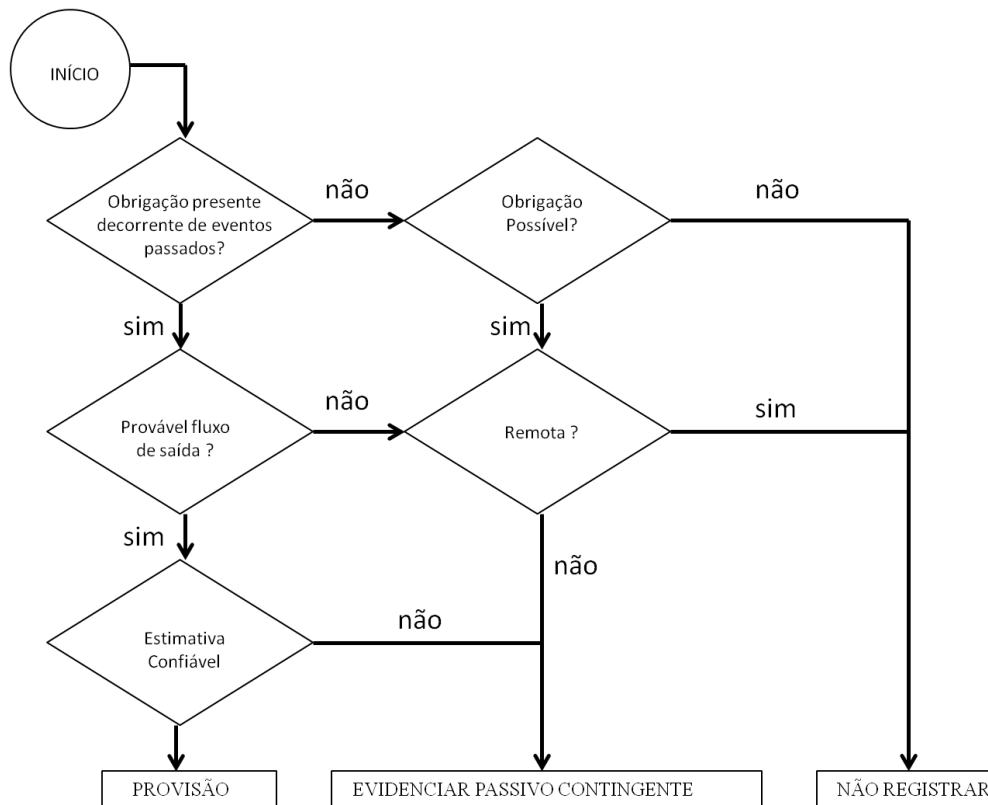
Em relação à evidenciação das provisões, a NBC TSP 03 (2016) enumera as informações necessárias que a entidade deve divulgar para cada tipo ou classe: a) o valor contábil no início e no fim do período; b) provisões adicionais feitas no período, incluindo também os aumentos nas provisões existentes; c) valores utilizados (incorridos e baixados contra a provisão) durante o período; d) valores não utilizados e que foram revertidos durante o período; e) o aumento durante o período do valor descontado a valor presente proveniente do transcurso do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

Adicionalmente, a NBC TSP 03 (2016) relaciona 03 pontos para cada tipo ou classe de provisão: 01. breve descrição referente à natureza da obrigação e à periodicidade prevista de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços; 02. indicação das incertezas sobre o valor ou a periodicidade destas saídas, além do dever da entidade de fornecer informações adequadas, quando for necessário, para evidenciar as principais premissas feitas a respeito dos eventos futuros; 03. o montante de algum reembolso previsto, declarando o valor de qualquer ativo reconhecido para tal reembolso.

Para os passivos contingentes, o ente deverá evidenciar para cada tipo ou classe do passivo contingente, e, quando aplicável, na data do balanço: a) a estimativa de seu efeito financeiro; b) a indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída; c) a possibilidade de algum reembolso (NBC TSP 03, 2016).

De forma resumida, a Figura 1 (embasada na NBC TSP 03) apresenta o fluxo de requisitos para reconhecimento das provisões e passivos contingentes.

Figura 1– Fluxo de Requisitos para Reconhecimento das provisões e Passivos Contingentes



Fonte: NBCT 03 (2016).

A árvore de decisão apresentada na Figura 1 expõe os critérios que devem ser observados no reconhecimento e evidenciação das provisões e passivos contingentes, respectivamente. As provisões devem ser avaliadas pela sua natureza de incerteza em relação a outros passivos do balanço fazendo uso de estimativas, de maneira que permita determinar um conjunto de desfechos possíveis e, assim, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento da provisão (Brasil, 2019). Nas situações em que não seja possível nenhuma estimativa confiável, se terá um passivo que não poderá ser reconhecido, devendo este ser divulgado como passivo contingente.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa possui natureza descritiva, uma vez que foi avaliado o grau de aderência dos demonstrativos contábeis às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, sendo “os fatos observados, analisados, registrados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles” (Andrade, 2010, p.112). Em relação à abordagem, a pesquisa é qualitativa, pois realizou a análise e interpretação dos dados.

Já sobre a técnica de coleta de dados, a pesquisa é documental, uma vez que utilizou fontes secundárias de documentos públicos extraídos a partir de sítios eletrônicos (portais da transparência) das capitais brasileiras. Além dos dados disponibilizados nos portais da transparência dos municípios, foram realizadas consultas formais com base na Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação). Foram utilizadas, como material de pesquisa, as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, do período entre 2017 e 2020.

O universo de pesquisa foi formado por 26 capitais brasileiras, com base na apresentação da boa estruturação dos portais de transparência dos municípios e na facilidade de acesso às informações em suas páginas eletrônicas.

Todas as capitais possuem mais de 50 mil habitantes, o que permite enquadrá-las na determinação da STN em relação a evidenciação das provisões e dos passivos contingentes em suas demonstrações contábeis, de forma obrigatória, a partir do exercício social de 2019, conforme disposto no PIPCP.

Para alcançar o objetivo da pesquisa, foi realizada a avaliação de conteúdo nos balanços patrimoniais, demonstrações das variações patrimoniais e notas explicativas, de forma consolidada, dos entes federativos da amostra selecionada para verificar a aderência a NBC TSP 03 em relação à evidenciação das provisões e passivos contingentes.

O estudo então foi dividido em duas etapas, com base nos demonstrativos contábeis e nas notas explicativas dos municípios. A primeira etapa foi direcionada para verificar o registro das provisões contabilizadas no passivo circulante, passivo não circulante do Balanço Patrimonial (BP) e no grupo de contas, constituição de provisões, nas Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP). A segunda etapa verificou a evidenciação do passivo contingente nas Notas Explicativas para cada tipo de classe e quando aplicável: a) estimativa de seu efeito financeiro; b) indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída e c) possibilidade de algum reembolso, observando as características em relação às análises probabilísticas (provável, possível e remota).

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em relação aos dados levantados, verificou-se que alguns municípios não disponibilizaram nenhuma demonstração contábil no período pesquisado, a exemplo de Macapá (AP) e Boa Vista (RR), enquanto outras disponibilizaram apenas informações dos exercícios de 2017 e 2018, tais como Maceió (AL) e Teresina (PI). A administração de Belém (PA) disponibilizou apenas dados de 2017 e Florianópolis (SC) não divulgou 2020. Rio Branco (AC) divulgou seus demonstrativos contábeis, mas, não contabilizou provisões nem os passivos contingentes.

Na Tabela 1, são apresentados os índices de evidenciação das provisões por grupo do passivo com prevalência para as 26 capitais brasileiras, ao longo dos quatro anos avaliados.

Tabela 1 - Índices de evidenciação das provisões por ano

		Evidenciou		Não Evidenciou	
		N	%	N	%
Passivo Circulante - Curto Prazo	Ano 17	7	26,9%	19	73,1%
	Ano 18	7	26,9%	19	73,1%
	Ano 19	7	26,9%	19	73,1%
	Ano 20	9	34,6%	17	65,4%
Passivo Não Circulante - Longo Prazo	Ano 17	20	76,9%	6	23,1%
	Ano 18	19	73,1%	7	26,9%
	Ano 19	18	69,2%	8	30,8%
	Ano 20	15	57,7%	11	42,3%
Constituição de Provisões (Grupo 397 da DVP)	Ano 17	15	57,7%	11	42,3%
	Ano 18	17	65,4%	9	34,6%
	Ano 19	16	61,5%	10	38,5%
	Ano 20	14	53,8%	12	46,2%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Pode-se inferir que no horizonte temporal de estudo o nível de evidenciação das provisões foi decrescendo. A Tabela 1 mostra a evolução do grau de divulgação das provisões, no balanço patrimonial e na demonstração das variações patrimoniais, nos quatro exercícios estudados. Ao analisar o percentual das capitais que divulgaram informações nos seus demonstrativos, em relação à mensuração e evidenciação das provisões percebeu-se que as provisões classificadas no passivo circulante permaneceram em um percentual de 26,9% ao

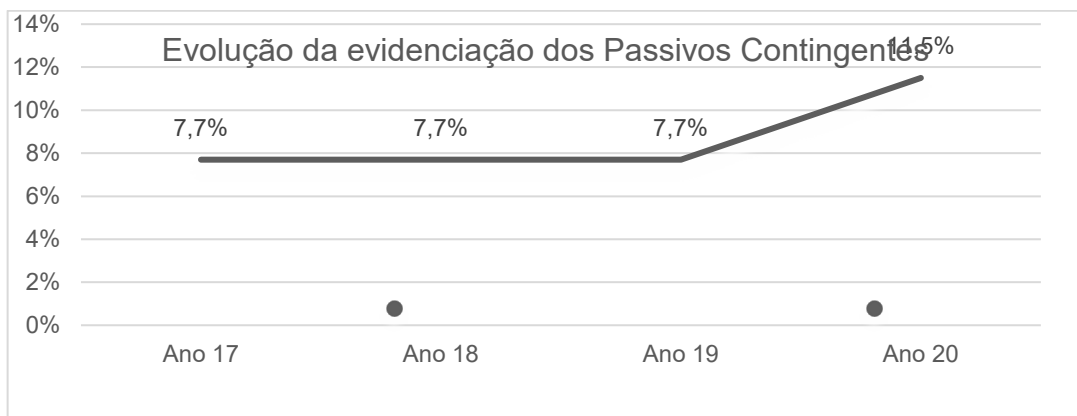
longo dos anos de 2017 a 2019 e apresentaram um leve acréscimo em 2020, passando a representar 34,6%. Apesar de existir um prazo limite a ser cumprido para aderência às normas, estabelecido para 2020, o índice de evidenciação das provisões no passivo não circulante apresentou queda nos últimos dois anos, representando 69,2%, em 2019, e 57,7%, em 2020, em relação às informações dispostas no BP, e 61,5% e 53,8% nas informações contidas na DVP para os anos de 2019 e 2020, respectivamente. As provisões foram registradas quando as condições foram cumpridas, ou seja, quando se confirmou a obrigação presente, decorrente de eventos passados, sendo classificadas como “provável” em relação ao fluxo de saída de recursos, mensuradas por meio de estimativas confiáveis. Quando não foi possível estimar seu valor com certa segurança, os passivos contingentes foram classificados como uma obrigação “possível” ou “provável”.

O município de Curitiba (PR) classificou conceitualmente as provisões, de acordo com NBC TSP 03 destacando em suas notas explicativas os requisitos necessários. As provisões registradas foram: provisões para riscos trabalhistas; provisões para riscos fiscais; provisões matemáticas previdenciárias. Ainda em suas NEs, foram identificadas algumas ressalvas em relação as provisões para riscos trabalhistas, classificadas como probabilidade de risco “perda provável”. A contabilidade relatou em seus relatórios anuais que, em 2020, foram repetidos os mesmos valores reconhecidos contabilmente em 2019, visto que não houve atualização dos valores por falta de resposta, até o prazo de encerramento dos lançamentos contábeis, da procuradoria geral do município ao ofício enviado pelo departamento de contabilidade. Esse fato revela que os registros de algumas provisões dependem de informações de outros setores, visto que a subjetividade dos processos trabalhistas carece de pareceres técnicos de profissionais habilitados.

O município de Salvador (BA) utilizou a classificação de acordo com os relatórios de suas procuradorias municipais para reconhecer como provisão as ações de riscos trabalhistas e riscos fiscais, em que o ente é parte, identificadas assim como grau de risco “perda provável”. Seguindo, dessa forma, o estabelecido pela norma.

O índice de divulgação do passivo contingente foi muito baixo em relação ao universo pesquisado. Apenas as capitais Salvador (BA) e Rio de Janeiro (RJ) publicaram informações em suas notas explicativas, nos anos de 2017 a 2020, e Curitiba divulgou apenas no exercício de 2020. Nas notas explicativas, as capitais informaram que as ações enquadradas com a denominação consequências financeiras “remotas” foram registradas como atos potenciais, ou seja, em passivos contingentes com o uso apenas de contas de controle, conforme estabelecido no normativo.

Figura 2 - Evolução da divulgação dos passivos contingentes



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Na Figura 2 é exposto o nível de aderência das capitais componentes da pesquisa em relação ao passivo contingente, conforme NBC TSP 03. Nota-se que o percentual de divulgação dos entes permaneceu igual a 7,7%, ao longo do período de 2017 a 2019, e apresentou um leve aumento passando para 11,5%, no ano de 2020. Esse percentual foi calculado a partir do total de evidenciação em suas notas explicativas.

Outro ponto verificado foi em relação aos levantamentos realizados pelos municípios para mensuração do passivo contingente. As capitais descreveram nas notas explicativas que a identificação e mensuração dos contingentes foram realizadas com algumas restrições de escopo. No entanto, devidamente ressalvadas nos relatórios que acompanham o cálculo, emitidos pelas procuradorias (órgão jurídico que acompanha os processos judiciais) daqueles entes. As principais limitações relatadas pelos contadores que assinaram os demonstrativos foram: a) ausência de disponibilização, pelo tribunal de justiça, da relação atualizada de ações em que os municípios figuram como parte; b) pouca estrutura das procuradorias, em face da quantidade de demandas judiciais, o que dificulta a análise pormenorizada dos processos; c) falta de metodologia já testada para execução do levantamento e das estimativas, tendo em vista o ineditismo desse controle pelos municípios; d) cadastro de processos antigos nos sistemas internos sem atribuição de valor da causa; e) na esfera trabalhista, dado ao histórico de ações com determinação de pagamento em montantes, completamente diferentes daqueles sugeridos na inicial dos autos; f) registro apenas do universo dos processos, em fase de execução fiscal sem controle dos demais; g) necessidade de classificação de estimativa dos passivos como “provável”, “possível” e “remoto” com base em critérios mensuráveis, aplicáveis de modo equânime e que representem razoabilidade em relação ao montante.

A capital de Salvador (BA) utilizou o critério para classificação das provisões e dos passivos contingentes da área cível e administrativo, atribuindo aos processos julgados a classificação de “remoto”, para os não julgados o atributo de “possível”, e os julgados em favor dos municípios foram classificados como “remoto”, de acordo com o que preconiza a NBC TSP 03. O referido normativo estabelece que esses processos classificados como “remoto” não deverão ser registrados e nem evidenciado.

Na mesma linha, seguiram os municípios de Curitiba (PR) e Rio de Janeiro (RJ). Eles enfatizam em suas notas explicativas que o valor de passivos contingentes que foram registrados como provisões embasaram suas classificações em conformidade a NBC TSP 03 do CFC.

O normativo ainda estabelece outras informações complementares a serem evidenciadas em relação aos passivos contingentes, demonstradas na Tabela 2.

Tabela 2 - Informações complementares dos Passivos Contingentes

		Evidenciou		Não Evidenciou	
		N	%	N	%
Descrição da natureza	Ano 17	2	7,7%	24	92,3%
	Ano 18	2	7,7%	24	92,3%
	Ano 19	2	7,7%	24	92,3%
	Ano 20	3	11,5%	23	88,5%
Estimativa do seu efeito financeiro	Ano 17	1	3,8%	25	96,2%
	Ano 18	1	3,8%	25	96,2%
	Ano 19	2	7,7%	24	92,3%
	Ano 20	3	11,5%	23	88,5%
Indicação das incertezas em relação à quantia ou à periodicidade da saída	Ano 17	0	0,0%	26	100%
	Ano 18	1	3,8%	25	96,2%
	Ano 19	2	7,7%	24	92,3%
	Ano 20	2	7,7%	24	92,3%

	Ano 17	0	0,0%	26	100%
A possibilidade de algum reembolso	Ano 18	1	3,8%	25	96,2%
	Ano 19	2	7,7%	24	92,3%
	Ano 20	2	7,7%	24	92,3%

Fonte:

Dados da pesquisa (2021).

Em relação às informações complementares sugeridas pela NBC TSP 03 para detalhar os passivos contingentes, foram identificadas as seguintes situações: a) todas as capitais que evidenciaram seus passivos contingentes descreveram a natureza destes; b) em relação à estimativa do efeito financeiro das contingências, nos exercícios de 2017 e 2018 apenas o Rio de Janeiro (RJ) atendeu a esse requisito, em 2019 o Rio de Janeiro (RJ) e Salvador (BA), e em 2020, todas as capitais fizeram a estimativa; c) a indicação das incertezas em relação à quantia e à periodicidade de valor e à possibilidade de ocorrer algum desembolso, a análise apontou que apenas o Rio de Janeiro (RJ) fez a evidenciação em 2018, 2019 e 2020, e Salvador (BA) em 2019 e 2020.

Outra análise foi realizada considerando os resultados de todo período, ou seja, dos quatro anos juntos, de 2017 a 2020. Além disso, foram considerados os resultados dos itens de forma unificada. Sendo reunidos os tópicos das provisões (provisão curto prazo, provisão longo prazo constante no BP e constituição de provisões na DVP) e os tópicos dos passivos contingentes (descrição da natureza, estimativa do efeito financeiro, indicação de incertezas da saída de recursos e possibilidade de reembolso). Assim, foi possível comparar as cinco regiões brasileiras para construir o índice de evidenciação.

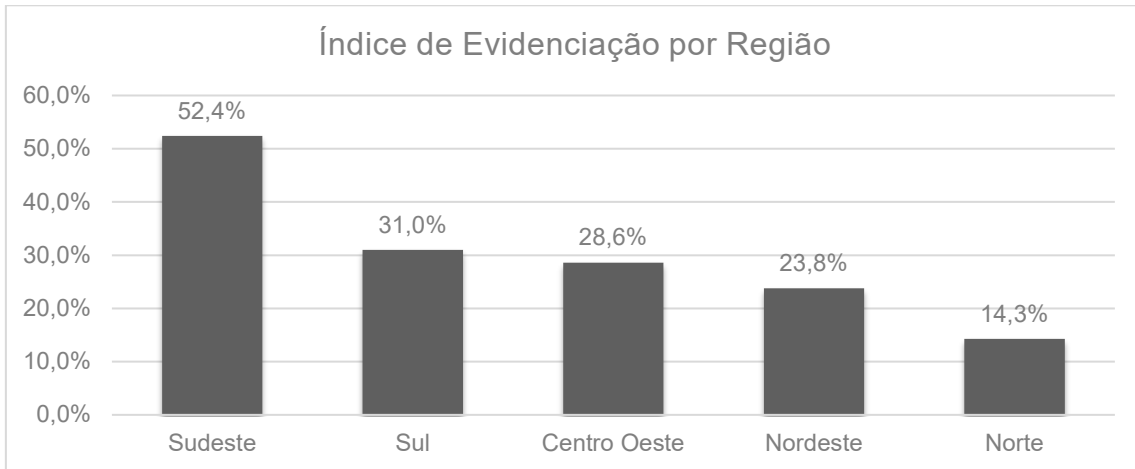
Tabela 03 - Índice de evidenciação por região

	Evidenciou		Não Evidenciou		Total
	N	%	N	%	
Centro Oeste	32	28,6%	80	71,4%	112
Nordeste	60	23,8%	192	76,2%	252
Norte	28	14,3%	168	85,7%	196
Sudeste	44	52,4%	40	47,6%	84
Sul	26	31,0%	58	69,0%	84

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A análise revelou, conforme disposto na Tabela 3, que a região com maior índice de divulgação foi a Sudeste com 52,4%, sendo este um índice estatisticamente diferente dos índices das demais regiões. A região Sul ficou em segundo lugar, com índice de 31% de divulgação. Outro dado importante a salientar, é que a região com menor índice foi a Norte, com 14,3%, sendo também estatisticamente diferente das demais regiões. Na Figura 3, tem-se o índice de evidenciação das provisões e dos passivos contingentes apresentados pelos entes públicos, estudados nos quatro exercícios de forma agregada.

Figura 3 - Índice de evidenciação das provisões e dos passivos contingentes por região



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A Figura 4 apresenta o índice de divulgação das provisões e dos passivos contingentes por município. As capitais que obtiveram índice zero de evidenciação não divulgaram suas demonstrações e não responderam à solicitação de envio de informação, referentes ao período estudado, feita através dos canais oficiais, ou não contabilizaram as provisões e os passivos contingentes, nas notas explicativas. São elas: Macapá (AP), Boa Vista (RR), Campo Grande (MS), Natal (RN) e Rio Branco (AC).

Figura 4 - Índice de evidenciação por cidade



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os resultados apurados, entre os exercícios sociais de 2017 a 2020, revelam que a cidade que mais evidenciou as provisões e os passivos contingentes foi a capital do Rio de Janeiro (RJ) com um índice de 82,1%, seguida por Salvador (BA) com 71,4%. Os municípios de Cuiabá (MT), Curitiba (PR), Manaus (AM), Recife (PE) e Vitória (ES) apresentaram índice de divulgação igual a 42,9%, acompanhados por São Paulo (SP) com 39,3%, Belo Horizonte (MG) com 35,7% e Porto Alegre (RS) com 32,1%. As demais capitais apresentam índices de evidenciação abaixo de 30%. No entanto, fica claro que o grau de aderência à NBC TSP 03, no conjunto das capitais, apesar da obrigatoriedade do normativo ser a partir de 2020, ainda é



incipiente, pois, apenas o Rio de Janeiro (RJ), Salvador (BA) e Curitiba (PR) evidenciaram os dois itens avaliados neste estudo, que são as provisões e os passivos contingentes, no ano de 2020.

Analisando as notas explicativas, verifica-se que os municípios estão em processo de adaptação dos seus sistemas, de modo a garantir a convergência às IPSAS, bem como para atender o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, nos quais estão contempladas as NBC TSP, inclusive a número 03 objeto desse estudo. No que tange aos aspectos relacionados, a NBC TSP 03, que trata do reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência e evidenciação dos passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas, as capitais destacam que esses itens estão implantados parcialmente, fato que fica evidente na pesquisa.

## 5 CONCLUSÃO

Na fase de implantação de novos procedimentos contábeis, em que se encontra o setor público brasileiro, é importante avaliar os movimentos existentes nos entes da federação para atenderem aos requisitos impostos pelos órgãos competentes e compreenderem o nível de adequação alcançado e o quanto precisam avançar para garantir a convergência total.

O presente estudo objetivou verificar o nível de aderência das capitais brasileiras à NBC TSP 03, em relação à evidenciação e divulgação das provisões e dos passivos contingentes, nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020.

Como resultado da avaliação do nível de aderência, verificou-se que a região sudeste foi a que apresentou o maior índice de evidenciação das provisões e passivos contingentes, com 52,4%, e a região norte apresentou o menor índice, com 14,3%. Em relação à evidenciação pelas capitais, destacam-se, positivamente, os resultados apresentados pelo Rio de Janeiro (RJ), com 82,1%, e Salvador (BA), com 71,4%.

Os resultados da pesquisa demonstram que o índice de evidenciação ainda é baixo em relação às provisões, apresentando ainda uma leve queda nos anos de 2019 e 2020. Em relação ao passivo contingente, o índice de evidenciação ainda foi menor, ou quase inexistente, sendo Salvador (BA), Rio de Janeiro (RJ) e Curitiba (PR) as únicas capitais que divulgaram, dentro dos requisitos normativos, seus contingentes em notas explicativas. Esse fato revela uma tendência à discricionariedade na avaliação feita pelas capitais a esse item do passivo, isso mostra que a subjetividade na análise e mensuração dos passivos contingentes influencia o baixo índice de evidenciação, uma vez que fica explícito nas notas explicativas das entidades que elas dependem de informações de outros setores da instituição, como as procuradorias municipais.

Ainda em relação à divulgação dos passivos contingentes em notas explicativas, os municípios que apresentaram informações atenderam aos requisitos baseados na interpretação de probabilidade (provável, possível e remota), conforme previsto na NBC TSP 03.

Na análise geral de divulgação destacam-se, positivamente, os resultados apresentados por Salvador (BA) e Rio de Janeiro (RJ), enquanto as capitais de Boa Vista (RR), Campo Grande (MS), Macapá (AP), Natal (RN) e Rio Branco (AC) não apresentaram dados suficientes para avaliação e/ou não contabilizaram os itens analisados na pesquisa.

Ressalta-se que a obrigatoriedade determinada pela portaria 634/2013 da STN que estabeleceu prazos através do PIPCP para divulgação das provisões e passivos contingentes entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 2020, estabelecendo as adequações nos relatórios contábeis de forma institucionalizada para ser verificados a partir de 2021. No entanto, constatamos que não houve aderência completa à norma pelos municípios envolvidos no estudo.

Os resultados apurados indicam também que os entes ainda estão em processo de adequação ou de transição entre regime de caixa e de competência, uma vez que as provisões

assim como as outras contas do passivo precisam ser reconhecidas por competência, os *accruals*.

Merece destaque o fato em que os índices de divulgação das provisões apresentarem queda nos últimos dois anos do estudo e o passivo contingente apresentar um leve aumento. Isso pode indicar as dificuldades enfrentadas em virtude dos desfechos desfavoráveis da situação de emergência em que se encontra o Brasil e o mundo, em consequência da pandemia do covid-19.

No entanto, deve-se considerar que a prática no setor público é complexa, visto que requer esforços adicionais das equipes envolvidas em levantamento das informações, aperfeiçoamento em novas tecnologias e na capacitação de servidores, além dos aspectos políticos.

Essa pesquisa possui limitação referente ao período de análise de 2017 a 2020, tendo em vista que a obrigatoriedade normativa da evidenciação das provisões e passivos contingentes teve início em 2021 com dados do exercício de 2020 e, conseqüentemente, refletindo nos relatórios contábeis a serem verificados a partir da prestação de contas de 2021, período este em que algumas atividades no setor público foram comprometidas devido à crise sanitária decorrente do covid-19.

Espera-se que este trabalho tenha contribuído para a literatura acadêmica, promovendo a disseminação do conhecimento sobre o assunto, além de permitir uma visão conceitual sobre a NBC TSP 03 e a aplicabilidade das premissas contidas nesse normativo. O estudo ainda poderá ser usado como embasamento e referência para as próximas pesquisas que envolva a temática. Para futuros estudos, sugere-se explorar as dificuldades encontradas pelos contadores na identificação, mensuração e registros das provisões e passivos contingentes, visto que envolvem análises subjetivas e dependências de informações de outras áreas como as procuradorias municipais.

## REFERÊNCIAS

- Almeida-Santos, P. S. & Scarpin, J. (2013). Fatores financeiros da divulgação de passivos contingentes dos maiores municípios brasileiros. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 12(1), 13-24.
- Alves, V.S.D., Gonçalves, T. J. C., Silva, T. P. C. & Silva, J. D. (2020). Expressões verbais de probabilidade no CPC 25: a forma de apresentação e a melhoria na interpretação de informações. *Revista Fatec Zona Sul*, 7(1), 19.
- Amer, T., Hackenbrack, K. & Nelson, M. (1995). Context-dependence of auditors interpretations of the SFAS No. 5 probability expressions. *Contemporary Accounting Research*, 12(1), 25-39.
- Andrade, M. M. de. (2010). *Introdução à metodologia do trabalho científico* (10a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Baldoino, E. & Borba, J. A.(2015). Passivos contingentes na bolsa de valores de Nova York: uma análise comparativa entre as empresas estrangeiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 9(23), 58-81.
- Brasil (2000). *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado em 07 maio, 2021, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)
- Brasil (2000). *Lei 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados,

- dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado em 06 maio, 2021, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm).
- Brasil (2011). *Lei nº 12.527 - Lei de Acesso à Informação (LAI)*. Brasília. Recuperado em 7 maio, 2021, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm).
- Brasil (2019). *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP*. (8. ed.). Brasília: Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional.
- Brasil (2015). *Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)*. Brasília: Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Federal.
- Cardoso, R. L., Saravia, E., Tenório, F. G. & Silva, M. A. (2009). Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *Revista de Administração Pública*, 43(4), 773-799.
- Cístolo R., A., Souza, R. M. & Jreige, W. E. F. (2013). Provisões, contingências e o pronunciamento CPC 25: as percepções dos protagonistas envolvidos. *Revista Universo Contábil*, 9(3), 38-54.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2019). *Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37*. Recuperado em 23 de março, 2021, de [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br).
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011). *CPC 00: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil financeiro*. Disponível em: Acesso em: 10 mai. 2021.
- Conselho Federal de Contabilidade (2016). *NBC TSP 03. Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. Recuperado em 7 maio, 2021, de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP03](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP03).
- Cunha, L. M. S. & Ribeiro, M. S. (2016). A divulgação de provisões e passivos contingentes ambientais pelas empresas do setor de energia elétrica em comparação ao desenvolvimento da normatização da evidência contábil. *Revista Universo Contábil*, 12(4), 86-106.
- Cruz, C. F., Silva, L. M. & Santos, R. (2009). Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado do Rio de Janeiro. *Encontro de administração da informação*, 12(3), 102-115.
- Farias, R., Huppel, C., Lopes, A. & Noriller, R. (2016). Fatores Explicativos do Índice de Disclosure das Provisões e Passivos Contingentes das Empresas Pertencentes ao Índice Bovespa. *Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, 23.
- França. L. F. T., Nossa, V., Monte-Mor, D. S. & Teixeira, A. M. C. (2016). Disclosure das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal. *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis*, Ribeirão Preto, SP, Brasil.
- Honda, H. & Yamagishi, K. (2006) Directional verbal probabilities: Inconsistencies between preferential judgments and numerical meanings. *Experimental Psychology*, 53(3), 161-170.
- Icerman, R.C. & Sinason, D. H. (1996) Government accountability to the public: the dynamics of accountability in the U.S. *Public Fund Digest*, 7(1), 64-80.
- IFAC - International Federation of Accountants. *IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. Recuperado em 6 maio, 2021, de <https://www.ifac.org.br>.

- IFAC – International Federation of Accountants – PSC (2001). *Study 13. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. Recuperado em 7 maio, 2021, de <https://www.ifac.org.br>.
- IFAC - International Federation of Accountants. *Handbook of International Public Sector*. Recuperado em 6 maio, 2021, de <https://www.ifac.org.br>.
- Jesus, S. & Souza, M. (2016). Impacto do reconhecimento dos passivos contingentes na situação econômica das empresas brasileiras auditadas pela big four. *Revista de Contabilidade da UFBA*. 10(2), 43-63.
- Juanchich, M., Teigen, K. H. & Villejoubert, G. (2010). Is guilt likely or not certain? Contrast with previous probabilities determines choice of verbal terms. *Acta psychologica*, 135(3), 267-277.
- Karelitz, T. M. & Budescu, D. V. (2004). You say" probable" and I say" likely": improving interpersonal communication with verbal probability phrases. *Journal of Experimental Psychology: Applied*, 10(1), 25.
- Lemos, J. P., Lemos, L. E. P., Gama, J. R. & Caliman, R. C. A. (2018). Institucionalização do regime de competência no setor público. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 6(2), 66-84.
- Lima, R. T. B., Jr. Menezes, B. C. & Rodrigues, M. J. (2019). Precedentes judiciais vinculantes e a evidenciação de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, 16(1), 27-52.
- Losekann, V. L., Lehnhart, E. R. & Pereira, R. (2018). Impacto esperado sobre o patrimônio líquido de reavaliações de provisões para contingências, de remota para possível e de possível para provável. *Revista de Contabilidade da UFBA*. 12(1), 250-270.
- Mapurunga, P. V. R., Meneses, A. F. & Peter, M. da G. A. (2011). O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 9(1), 87-107.
- Motubatse, K. N. & Chauke, K. R. (2020). Source for disclosure of contingent liabilities in the notes: selected government Institutions. Journal article published in The 5th Annual International Conference on Public Administration and Development Alternatives 07 - 09 October 2020, Virtual Conference. Recuperado em 21 de maio, 2021, de <http://hdl.handle.net/10386/3237>.
- Prado, F. J. (2014). *Análise do comportamento da divulgação das informações sobre provisões e passivos contingentes das empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA*. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, São Paulo-SP.
- Pereira, S.C.R. (2019). Influência do sistema de controle interno na divulgação de provisões e de passivos contingentes no setor público. Anais do Congresso ANPCONT. São Paulo, SP, Brasil, 13. Acessado em de maio, 2021, de [http://anpcont.org.br/pdf/2019\\_CPT94.pdf](http://anpcont.org.br/pdf/2019_CPT94.pdf).
- Pinto, A. F., Avelar, B., Fonseca, K. B. C., Silva, M. B. A. & Costa, P. S. (2014). Value Relevance da Evidenciação de Provisões e Passivos Contingentes. *Revista Pensar Contábil*, 16(61), 54-65.
- Ribeiro, A. C., Ribeiro, M. S., & Weffort, E. F. J. (2013). Provisões, contingências e o pronunciamento CPC 25: as percepções dos protagonistas envolvidos. *Revista Universo Contábil*, 9(3), 38-54.

- Rosa, P. A., Magalhães, R. A., Ferreira, L. F. & Petri, S. M. (2016). *Evidenciação dos passivos contingentes tributários: comparação das informações divulgadas em notas explicativas e formulário de referência*. Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil.
- Santos, P. S. A. (2011). *Fatores institucionais, socioeconômicos e financeiros relacionados com o nível de evidenciação de passivos contingentes dos municípios brasileiros*. Dissertação de (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Santos, J. A. & Peixe, B. C. S. (2020). *Disclosure dos ativos e passivos contingentes nas prefeituras das capitais brasileiras: uma análise sob a ótica da teoria institucional*. Congresso Anpcont. Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 14. Recuperado em maio, 2021.
- Santos, P. & Almeida, S. (2012). *Fatores Institucionais, Socioeconômicos e Financeiros Relacionados com o Nível de Evidenciação de Passivos Contingentes dos Municípios Brasileiros*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, Brasil.
- Schmidt, P. & Gass, J. M. (2018). Estudo comparativo entre a história da contabilidade tradicional e a sua nova história. *Ciência & Amp; Trópico*, 42(2), 71-98.
- Stafievskaya, M. V., Sarycheva, T. V., Nikolayeva, L. V., Vanyukova, R. A., Danilova, O. A., Semenova, O. A. & Sokolova, T. A. (2015). Risks in Conditions of Uncertainty. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(3), 107-113.
- Shortridge R. T. & Smith P. A. (2009). Understanding the changes in accounting thought, *Journal Research in Accounting Regulation*. Elsevier, 21(1), 11-18.
- Vieira, L. M. (2010). *Nova Contabilidade Governamental Brasileira e a Evidenciação Integral do Valor dos Passivos no Balanço Patrimonial Federal: O caso dos restos a pagar não-processados, das despesas de exercícios anteriores e dos passivos reconhecidos por insuficiência de crédito*. Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.