

Avaliação do nível de aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes) em face da convergência internacional da contabilidade pública brasileira

Evaluation of NBC TSP 03 adherence level (contingent provisions, assets and liabilities) given the international convergence of Brazilian public accounting

Roberto Sérgio do Nascimento¹

Felipe Sousa Almeida²

Ricardo Viotto³

RESUMO

O processo de convergência das normas de contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais encontra-se em fase de implementação desde 2008 com finalização prevista para 2023. Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo avaliar o nível de aderência da NBC TSP 03 – provisões, ativos e passivos contingentes – por parte das capitais brasileiras no período compreendido entre 2015 a 2017. Justifica-se o estudo em razão da amplitude continental do país e da diversidade de alterações propostas pelas NBCASP. A metodologia utilizada baseou-se no exame de balanços patrimoniais, notas explicativas, anexos de riscos fiscais (ARF), bem como solicitação de informações concernentes à existência de controles contábeis e extracontábeis para o registro dos ativos e passivos contingentes. O período da coleta se referiu aos anos de 2015 a 2017, sendo os dois primeiros antes da vigência da norma e o último, exercício relativo aos primeiros registros. Os resultados indicam que após a vigência da NBC TSP 03, a representatividade das provisões aumentou (de 15% para

1 Doutor em Contabilidade. Professor da Universidade Federal do Ceará. Auditor do Tribunal de Contas da União. Secretaria de Estratégias de Combate à Fraude e Corrupção. E-mail: robertosn@tcu.gov.br

2 Contador. E-mail: felipe2sousa3@gmail.com

3 Advogado. Especialista em Direito Tributário e em Direito Público com ênfase em Direito Municipal. E-mail: ricardoviotto@yahoo.com

61%) comparado aos passivos contingentes (1% constante). Já a divulgação de informações dos três itens em notas explicativas foi considerada insatisfatória, sendo os ativos contingentes o mais deficitário. Não obstante, há indícios de que a aderência da NBC TSP 03 somente se iniciou face à vigência da norma em 2017 (último ano da pesquisa), muito embora essas disposições já se estejam na terceira edição do MCASP de 2010.

Palavras-Chave: Processo de Convergência Internacional. IPSAS 19. Contabilidade Pública. NBC TSP 03.

ABSTRACT

The convergence process of accounting norms in the Brazilian public sector with international standards has been under implementation since 2008 and is expected to be completed by 2023. Thus, this paper aims to evaluate the adherence level of NBC TSP 03—provisions, contingent assets and liabilities—by Brazilian capitals during the period between 2015 and 2017. This study is justified due to the continental size of the country and the diversity of changes proposed by the NBCASP. The methodology used was based on analysis of balance sheets, explanatory notes, tax risk annexes (ARF), as well as requesting information regarding the existence of accounting and non-accounting control for the recording of contingent assets and liabilities. The collection period was 2015–2017, with the first two years occurring before the norm became effective, and the last being a task related to the first records. The results indicate that after the expiry of NBC TSP 03, the representativeness of provisions increased (from 15% to 61%) compared to contingent liabilities (1% constant). The disclosure of information on the three items in explanatory notes was considered unsatisfactory, with contingent assets being the most deficient. Nevertheless, there is indication that the adherence of NBC TSP 03 only started due to the validation of the standard in 2017 (last year of the survey), although these provisions are already contained in the third edition of MCASP in 2010.

Keywords: International convergence process. IPSAS 19. Public Accounting. NBC TSP 03.

Recebido: 02-09-2019

Aprovado: 01-10-2019

1 INTRODUÇÃO

A padronização da contabilidade pública brasileira frente aos padrões internacionais tornou-se crucial no país pela necessidade de divulgação mais harmônica e adequada de informações e maior preocupação com a transparência e accountability pública no país. O processo foi desencadeado com a elaboração das International Financial Reporting Standard (IFRS) por parte do International Accounting Standards Board (IASB), órgão responsável pelo processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tornou-se referência da convergência das normas internacionais, elaborando pronunciamentos técnicos a fim de harmonizar as informações contábeis brasileiras aos padrões internacionais. O processo iniciou-se com a Portaria STN 184/2008 – que estabeleceu as diretrizes quanto aos procedimentos a serem adotados para realizar a convergência da contabilidade pública às normas internacionais – a qual possibilitou a elaboração das primeiras normas brasileiras contábeis do setor público, as NBC T 16 (BRASIL, 2008).

A partir de 2015, o processo de convergência se intensificou com as normas passando a adotar a nomenclatura de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) convergidas com as normas internacionais em correlação com as International public Sector Accounting Standards (IPSAS), com 21 normas convergidas atualmente.

Dentre as temáticas tratadas pelas NBC TSP figuram os ativos e passivos contingentes e provisões, mais especificamente a NBC TSP 03 correlacionada à IPSAS 19 (CFC, 2016). A referida norma, além de conceituações sobre a temática, estabeleceu a forma para o reconhecimento dos fenômenos tratados, momento de mensuração, dentre outros aspectos.

Assim, tendo em vista as crescentes mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp), tem-se como problema de pesquisa avaliar o tratamento dado aos ativos e passivos contingentes e provisões por parte das capitais brasileiras. Como objetivo geral pretende-se mensurar a aderência da NBC TSP 03 por parte das capitais brasileiras, no período compreendido entre 2015 e 2017.

Os objetivos específicos encontram-se assim definidos: a) verificar o nível de evidenciação dos passivos contingentes no Anexo de Riscos Fiscais (ARF); b) comprovar se as notas explicativas (NE) das demonstrações contábeis públicas estão sendo empregadas como instrumento de melhoria da informação contábil em relação às provisões, ativos e passivos contingentes; c) identificar a adoção de controles contábeis ou extracontábeis para o registro dos ativos e passivos contingentes no período em estudo, bem como observar se no período anterior à edição da NBC TSP 03, os municípios analisados divulgaram tais registros de forma facultativa.

A pesquisa está constituída em cinco tópicos. Primeiramente, a introdução, logo após o referencial teórico trazendo a revisão literária nacional e internacional a respeito do tema da pesquisa, a metodologia, detalhando os aspectos qualitativos do estudo, análise e discussão dos principais resultados observados e, por fim, as conclusões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com o advento do movimento denominado New Public Management (NPM), várias reformas surgiram no setor público. Iniciada em mea-

dos da década de 1980, a NPM priorizou a melhoria da eficiência e eficácia da gestão pública em contraposição a características patrimonialistas e burocráticas dominantes nos Estados Modernos.

Entre as muitas propostas, além do combate à corrupção, o movimento enfatizou a diminuição do Estado mediante privatizações de entidades públicas, participação cidadã, governança e uso da tecnologia da informação (TORRES; PINA, 2004). Entendeu-se que a NPM seria capaz de promover estes elementos condicionantes e caso não fossem apresentados resultados satisfatórios, os incentivos de mercado baseados em procedimentos legais seriam utilizados para substituir aspectos como incompetência, corrupção, fraude e desperdício.

As reformas variaram tanto entre os países como em níveis internos (nacional, regional e local) (BOLÍVAR; GALERA, 2016; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2015). As versões, por assim dizer, mais dramáticas, foram levadas a cabo na Nova Zelândia e no Reino Unido gerando questionamentos acerca do impacto e do destino da NPM, inclusive se haveria uma pós-NPM (CHRISTENSEN; LÆGREID, 2011).

Independentemente deste aspecto, o movimento influenciou a modernização da administração pública e possibilitou reformas no ambiente da contabilidade pública (VIVIAN; MAROUN, 2018), com ênfase na transparência, accountability e alterações profundas no sistema financeiro público.

Aspecto decorrente da modernização das finanças públicas residiu no incentivo à adoção de padrões de contabilidade internacionalmente aceitos como forma de tornar a informação financeira pública mais comparável e acessível aos cidadãos. Com vista a promover a melhoria da informação financeira pública, a Federação Internacional de Contadores (IFAC, acrônimo em inglês) capitaneou o processo de harmonização internacional da contabilidade pública (IFAC, 2008) por intermédio da adoção de conjunto de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS, acrônimo em inglês).

As IPSAS possuem, como elementos cernes, a alteração do regime de Caixa pelo de Competência – considerado mais eficiente e verdadeiro – e a ampliação dos registros de ativos e passivos das entidades públicas, com a conseqüente ampliação de informações destinadas aos *stakeholders*. Também adota como pressuposto o registro de custos para os serviços públicos, alteração do registro contábil baseado no custo histórico pelo valor justo, bem como a consolidação de resultados por parte dessas mesmas entidades, dentre outros.

Enquanto ao redor do mundo as reformas se iniciaram mais cedo (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2005; MARTY; TROSA; VOISIN, 2006; CONNOLLY; HYNDMAN, 2006; BELLANCA; VANDERNOOT, 2013), no Brasil os passos iniciais foram dados somente em 2008 com a edição da Portaria STN 184/2008 (BRASIL, 2008). Compostos por várias fases (convergência às normas internacionais, facultatividade da implantação até 2014 e obrigatoriedade a partir de 2015) e com participação de todos os entes federados – União, Estados e Municípios, o prazo foi recentemente alterado de 2021 para 2023.

Figura 1: cronograma do processo de convergência brasileiro



Fonte: Scaramelli (2018).

Sem sombra de dúvidas qualquer processo de convergência não é tarefa de fácil realização. Iniciado em 2008 por esforço conjunto da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pode-se afirmar que um dos passos primordiais se deu com a publicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – periodicamente reeditado com alterações – que delimitou ampla estrutura conceitual para o setor público, em moldes idênticos à contabilidade societária.

A partir da Portaria STN 828/2011 (BRASIL, 2011b), aletrada pela Portaria STN 634/2013 (BRASIL, 2013), determinou-se a elaboração de cronograma para a implantação do plano de contabilidade do setor público (PCASP) e dos procedimentos patrimoniais e específicos conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Com a Portaria STN 634/2013 foi estabelecimento novos prazos para implantação dos procedimentos contábeis separando os prazos conforme a esfera de governo e porte do município que se concluem em 2023.

Em 2016, a STN e o CFC em conjunto decidiram rever as normas editadas. Com isto foi revogada a Resolução CFC 750/93 e as NBCTSP 16.1 a 16.5 e parte da 16.6, dando-se início a publicação das NBC TSP, conforme Quadro 1 a seguir.

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) vigentes no país

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação IFAC
NBC TSP Estrutura conceitual	Diário Oficial da União (DOU) 4/10/2016	Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público.	<i>Conceptual Framework</i>
NBC TSP 01	DOU 28/10/2016	Receita de transação sem contraprestação.	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/2016	Receita de transação com contraprestação.	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/2016	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 6/12/2016	Estoques.	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 6/12/2016	Contratos de concessão de serviços públicos: concedente.	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/2017	Propriedade para investimento.	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/2017	Ativo imobilizado.	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/2017	Ativo intangível.	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/2017	Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa.	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/2017	Redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa.	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 28/9/2017	Apresentação das demonstrações contábeis.	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/2018	Demonstração de Fluxo de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/2018	Apresentação de informação orçamentária nas demonstrações contábeis.	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/2018	Custos de empréstimos.	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/2018	Benefícios a empregados.	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/2018	Demonstrações contábeis separadas.	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/2018	Demonstrações contábeis consolidadas.	IPSAS 35
NBC TSP 18	DOU 31/10/2018	Investimentos em coligada e em empreendimento controlado em conjunto.	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/2018	Acordos em conjunto.	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/2018	Divulgação de participações em outras entidades.	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/2018	Combinações no setor público.	IPSAS 40
NBC T 16.7	1.134/2008	Consolidação das demonstrações contábeis – revogada a partir de 1/1/21.	Não há
NBC T 16.11	1.366/2011	Sistema de informações de custos do setor público.	Não há

Fonte: Site oficial do CFC (2019).

Analisando estudos brasileiros sobre o assunto, embora haja dúvidas, percebe-se que o processo de convergência é irreversível. Por um lado, Ribeiro e Bizerra (2011) destacam que 83% dos profissionais pesquisados acreditam nos benefícios e nas vantagens que estas mudanças produzirão, enquanto Silva et al. (2011) destacam a insegurança sentida por parte dos gestores públicos quanto às mudanças propostas, ante a falta de conhecimentos mais consistentes em torno das atualizações ou a insipiência da aderência às normas, conquanto tenham cunho obrigatório (MACÊDO; KLANN, 2012; PICCOLI; KANN, 2015).

Embora esta tenha sido a realidade no início do processo, em novo estudo conduzido por Maciel et al. em 2015 em instituições de ensino superior do Estado do Rio Grande do Sul (RS) já se observou maior aderência às mudanças normativas. Segundo os autores, a média de aderência atingiu cerca de 72,4%, evidenciando assim uma situação particular no âmbito federal.

Especificamente no tocante às entidades federadas representadas por Estados e Municípios, os estudos têm se mostrado mais raros. Por exemplo, perante o Estado de Santa Catarina evidenciou-se que a percepção dos profissionais quanto ao processo de convergência foi considerada positiva e que teria havido um salto de qualidade das informações produzidas. Destacou-se que as principais alterações foram evidenciadas na melhoria das rotinas contábeis e no enfoque patrimonial.

Ainda em referência a Estados e Municípios, os estudos demonstram que a temática carece de informações, notadamente no que se refere a identificar se as dificuldades sentidas são as mesmas, quais as variáveis que podem limitar o processo e qual o nível de aderência atual por parte daqueles entes.

De acordo com relatos dos profissionais da área, há dificuldades significantes referentes à convergência da contabilidade pública, desde financeiras, técnicas e políticas que podem impactar negativamente na adoção dos procedimentos, além de não haver sanções explícitas quanto a sua não aplicação. Os únicos que podem penalizar este tipo de comportamento no sistema de contabilidade pública brasileira são os tribunais de contas.

Assim, atribui-se a inserção das Cortes de Contas Estaduais e Federal como condição *sine qua non* para o sucesso do processo de convergência. Como julgam as contas de gestão de todos administradores públicos do país, o exame por parte delas pode suscitar a inclusão de determinações para adoção dos procedimentos de convergência e assim acelerar a modernização da estrutura conceitual existente.

A necessidade da adoção de tratamento dos ativos e passivos contingentes e provisões tem ganhado espaço na contabilidade pública, visto que a STN aprovou a Portaria STN 548/2015 (BRASIL, 2015) acerca de procedimentos contábeis patrimoniais. Em um dos seus tópicos, recomendou-se o reconhecimento das provisões nos balanços patrimoniais e evidenciação dos passivos contingentes e ativos contingentes em NE e em contas de controle, tendo como limite o ano de 2020 para que os municípios com mais de 50 mil habitantes apliquem essas mudanças. Ato contínuo, em 2016 foi editada pelo CFC a NBC TSP 03 sobre o assunto, consolidando assim a exigência em todo o país.

Não obstante a adoção da regra em 2016, o procedimento não é recentemente no âmbito da Casp. Analisando o teor dos manuais de contabilidade editados, observou-se que a terceira edição já recomendava procedimentos sobre a temática (provisões, ativos e passivos contingentes), o que comprova que o tema em si não reside em orientação nova, mas tão somente algo não observado pelos entes públicos (BRASIL, 2010).

A importância do assunto possui amplo reconhecimento pela doutrina. Santos (2004) afirma que provisões não são passivos propriamente ditos, pois existe uma incerteza quanto ao seu prazo ou o seu valor. Farias (2004) retrata que as provisões afetam o patrimônio, porém são tratadas como desembolsos futuros, enquanto Nannini e Salotti (2010) definem que a provisão deve ser reconhecida quando existe uma obrigação presente, legal ou não formalizada, seja provável uma saída de recursos e ela possa ser estimada com confiabilidade.

Analisando a NBC TSP, destaca-se que a provisão é o passivo de prazo ou valor incerto, atributos estes que a diferenciam de outros passivos. De acordo com a norma, há a necessidade do cumprimento de três atributos para que a provisão seja reconhecida: a) existência de obrigação presente (formalizada ou não) da entidade decorrente de evento passado; b) saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial

de serviços para que a obrigação seja liquidada; c) estimativa confiável do valor da obrigação (CFC, 2016).

Tratando-se dos **passivos contingentes**, Nannini e Salotti (2010) afirmam que se existe a possibilidade de se reconhecer o passivo, não deve ser reconhecido o passivo contingente, devendo ser necessário que este cumpra os requisitos de reconhecimento daquele. Seguindo na mesma linha, Silva (2012) salienta que se for provável que não exista uma obrigação na data do balanço, a entidade deve divulgar um passivo contingente e não uma provisão, tendo em vista a probabilidade associada à conta.

Segundo a NBC TSP 03, os passivos contingentes não são reconhecidos como passivos porque são obrigações possíveis, mas que necessitam de confirmação se a entidade tem a obrigação presente que pode levar à saída dos recursos ou porque a obrigação não atende os critérios de reconhecimento de uma provisão. Entretanto, a mesma norma menciona que não devem ser registrados no balanço patrimonial, mas apenas divulgados em NE se forem uma obrigação possível de ocorrer. Porém, se a obrigação for remota, não se deve nem divulgar ou evidenciá-los.

Os passivos contingentes se vislumbram em dois aspectos. Primeiro, no aspecto patrimonial, onde os passivos contingentes devem ser evidenciados em NE; o segundo, no aspecto orçamentário quando são divulgados no Anexo de Riscos Fiscais (ARF) (art. 4º, § 3º) (BRASIL, 2000) no intuito de orientar o planejamento orçamentário e prevenir os administradores acerca desses eventos que poderão se concretizar no futuro.

Em que pese aos **ativos contingentes**, Nannini e Salotti (2010) salientam que se referem a um possível ativo oriundo de um evento passado, porém o seu reconhecimento ainda será confirmado pela ocorrência de um ou mais eventos incertos. Caso a entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços seja certa, não se trata de um ativo contingente. Se provável a entrada, mas não certa, não se reconhece no balanço patrimonial, apenas evidencia-se esse ativo contingente em NE. E por último,

caso a entrada não seja provável de acontecer, nenhum ativo deve ser reconhecido, nem tão pouco evidenciado em NE.

Por conseguinte, a análise do reconhecimento das provisões no balanço patrimonial e a evidenciação dos ativos e passivos contingentes e dessas mesmas provisões nas NE é importante para a Casp, visto que afetam o patrimônio, no caso das provisões, ou podem vir a afetá-lo, no caso dos ativos e passivos contingentes. Além disso, pode-se ainda cruzar as informações contidas no ARF em contraposição às NE, no intuito de analisar se esses demonstrativos evidenciam a real natureza dessas contas.

3 METODOLOGIA

Segundo Marconi e Lakatos (2008), a especificação da metodologia da pesquisa é onde se abrange o maior número de itens, pois visa responder a diversas questões ao mesmo tempo, desde o que é feito até o desdobramento de quem, quanto, onde e como que será feito.

A pesquisa enquadra-se quanto aos objetivos como descritiva, que segundo Cervo, Bervian e Silva (2007) busca observar, registrar, analisar e correlacionar os fatos ou fenômenos sem manipulá-los. Quanto à natureza, é qualitativa, pois de acordo com Gil (2008), depende muito da capacidade e do tipo de estilo do pesquisador, tendo sido escolhida pela necessidade de interpretação de dados pré-existentes e não da mensuração destes em métodos estatísticos. Quanto aos procedimentos, pode ser considerada como documental, conforme Marconi e Lakatos (2008), pois é o que ocorre na coleta de dados primários que não receberam ainda nenhum tratamento, como os arquivos públicos, sendo bastante utilizada em estudos teóricos.

A população se conformou pela totalidade dos municípios brasileiros, sendo a amostra as 27 capitais, justificada em razão de concentrar a

maioria dos habitantes do país em centros urbanos. Logo, a amostra não possui cunho probabilístico.

Para avaliar a aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes), foram analisados os dados constantes dos balanços patrimoniais, NE e ARF constantes da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) entre 2015 e 2017, devido à disponibilidade dos dados nos portais de transparência. No tocante às informações sobre controle dos ativos e passivos contingentes, realizou-se consulta aos entes envolvidos com base na lei de acesso à informação (Lei 12.527/2011) (BRASIL, 2011a) com objetivo de avaliar a modalidade utilizada, se de natureza contábil ou extracontábil.

O nível de aderência foi avaliado com base na construção de dois indicadores: um de representatividade e o outro, de divulgação. Mediante o confronto entre eles, busca-se conhecer se houve elevação dos registros ao longo dos anos e se estes foram convertidos em termos de aumento de divulgação da informação contábil, por NE.

Em relação aos passivos contingentes e provisões, elaborou-se indicador de representatividade denominado endividamento futuro e real, calculado com base na comparação destes agregados com o passivo total do ente público analisado. Em referência à divulgação, analisou-se os percentuais de publicação das provisões, ativos e passivos contingentes nas NE.

A coleta dos dados ocorreu no período compreendido entre março e julho de 2019 e no caso da inexistência ou indisponibilidade de dados, optou-se por atribuir pontuação zero.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A pesquisa se refere à verificação da adoção dos procedimentos por parte das capitais brasileiras para o registro das provisões, ativos e passivos contingentes junto às demonstrações contábeis públicas, bem como

comprovar a existência ou de controles de natureza contábil e extracontábil para os ativos e passivos contingentes, inclusive de forma voluntária antes da vigência da NBC TSP 03. As Tabelas 1, 2 e 3 encontram-se dispostas por exercícios financeiros (2015, 2016 e 2017), disponibilizados por região geopolítica (Nordeste, Sudeste, Norte, Centro Oeste e Sul) e respectivos componentes, além de terem sido separadas em razão dos demonstrativos analisados: LDO (ARF), Balanço Patrimonial e NE.

Para facilitar a compreensão dos exames, a discussão encontra-se organizada em tópicos: Passivos contingentes; Provisões e Ativos contingentes.

Tabela 1: informações sobre as capitais brasileiras do período de 2015

2015									
LDO			Balanço Patrimonial - BP			Notas Explicativas (NE)			
Capitais	Passivos Contingentes (R\$)	Endiv. Futuro	Provisões (R\$)	Endiv. Real	Publicação	Inform. Provisões	Inform. Passivo Conting.	Inform. Ativo Conting.	
NE									
Maceió	R\$ -	0%	R\$ 2.317.056.026,13	204%	1	1	0	0	0
Salvador	R\$ 482.953,00	0,0001%	R\$ 468.817.876,20	1%	0	0	0	0	0
Fortaleza	R\$ -	0%	R\$ -	0%	1	0	0	0	0
São Luís	R\$ -	0%	R\$ 173.942.843,82	6%	0	0	0	0	0
João Pessoa	R\$ 84.434.661,82	8,51%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Recife	R\$ 7.843.000,00	0,21%	R\$ 427.705.086,33	50%	0	0	0	0	0
Teresina	R\$ 50.000.000,00	0,00%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Natal	R\$ 3.220.000,00	0,16%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Aracaju	R\$ -	0,00%	R\$ -	0%	1	0	0	0	0
Total	R\$ 145.880.616,82		R\$ 3.379.521.937,88		3	1			
MÉDIA	R\$ 16.220.068,77	1%	R\$ 425.502.425,84	29%	34%	17%	0%	0%	
SE									
Vitória	R\$ -	0%	R\$ 306.967.911,03	12%	1	0	0	0	0
Belo Horizonte	R\$ -	0%	R\$ 476.524.567,96	5%	1	0	0	0	0
São Paulo	R\$ -	0%	R\$ 89.840.125.681,94	75%	1	1	0	0	0
Rio de Janeiro	R\$ 1.030.593.682,07	1,38%	R\$ 6.121.643.184,34	12%	1	0	1	0	0
Total	R\$ 1.030.593.682,07		R\$ 96.745.761.345,27		4	1			
MÉDIA	R\$ 257.648.420,52	0,50%	R\$ 24.186.315.136,32	26%	100%	25%	25%	0%	
NO									
Rio Branco	R\$ 1.600.000,00	0,12%	R\$ 121.175.701,29	9%	0	0	0	0	0
Macapá	R\$ -	0%	R\$ 77.540.165,77	12%	1	0	0	0	0
Manaus	R\$ 21.000.000,00	0,22%	R\$ 1.008.087.742,83	11%	1	1	0	0	0
Belém	R\$ 139.184,00	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Porto Velho	R\$ 6.557.976,00	0,48%	R\$ 339.654.555,50	25%	0	0	0	0	0
Boa Vista	R\$ -	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Palmas	R\$ 127.966.035,75	7,65%	R\$ 140.178.853,28	8%	0	0	0	0	0
Total	R\$ 157.263.195,75		R\$ 1.606.645.018,67		2	1			
MÉDIA	R\$ 22.486.170,82	1%	R\$ 240.949.288,38	9%	29%	14%	0%	0%	
CO									
goinia	R\$ -	0%	R\$ 314.196.210,62	4%	0	0	0	0	0
Cuiabá	R\$ -	0%	R\$ 26.500.000,00	2%	0	0	0	0	0
Campo Grande	R\$ -	0%	R\$ -	0%	1	0	0	0	0
Brasília	R\$ 2.166.008.125,33	2,87%	R\$ 1.778.338.648,38	2%	1	0	0	0	0
Total	R\$ 2.166.008.125,33		R\$ 2.119.034.859,00		2	0			
MÉDIA	R\$ 541.502.031,33	1%	R\$ 529.758.714,75	2%	50%	0%	0%	0%	
SE/									
Porto Alegre	R\$ -	0%	R\$ 11.506.855,00	10%	1	0	0	0	0
Curitiba	R\$ -	0%	R\$ 2.034.050.119,15	26%	1	1	0	0	0
Florianópolis	R\$ -	0%	R\$ 88.788.355,60	8%	1	0	0	0	0
Total	R\$ -		R\$ 2.129.694.329,75		3	1			
MÉDIA	R\$ -		R\$ 1.062.178.964,88	15%	100%	33%	0%	0%	
Total	R\$ 167.567.338,20	1%	R\$ 5.279.140.546,03	16%	62%	17%	6%	0%	

Legenda:
Notas Explicativas (NE): 0 (Não); 1 (Sim)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 2: informações sobre as capitais brasileiras do período de 2016

2016									
LDO			Balanço Patrimonial - BP			Notas Explicativas (NE)			
Capitais	Passivos Contingentes (R\$)	Endv. Futuro	Provisões (R\$)	Endv. Real	Publicação	Inform. Provisões	Inform. Passivo Conting.	Inform. Ativo Conting.	
NE									
Maceió	R\$ -	-	R\$ 1.977.784.327,84	154%	1	1	0	0	
Salvador	R\$ 30.000,00	0,000078%	R\$ 2.201.330.449,48	6%	1	1	0	0	
Fortaleza	R\$ 17.335.530,53	0,45%	R\$ 9.130.045.314,03	237%	1	0	0	0	
São Luís	R\$ 24.346.871,00	0,62%	R\$ 207.526.209,70	5%	0	0	0	0	
João Pessoa	R\$ 84.434.661,82	5,87%	R\$ 130.874.113,93	9%	0	0	0	0	
Recife	R\$ 8.480.000,00	0,15%	R\$ 1.300.059.317,34	23%	0	0	0	0	
Teresina	R\$ -	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	
Natal	R\$ 3.864.000,00	0,20%	R\$ -	0%	0	0	0	0	
Aracaju	R\$ -	0%	R\$ -	0%	1	0	0	0	
Total	R\$ 138.491.063,35	-	R\$ 14.948.019.733,12	4	4	2			
MÉDIA	R\$ 15.387.895,93	1%	R\$ 1.660.979.970,15	48%	44%	22%	0%	0%	
SE									
Vitória	R\$ 8.000.000,00	0,25%	R\$ 340.559.983,05	11%	1	0	0	0	
Belo Horizonte	R\$ -	0%	R\$ 612.384.047,77	5%	1	0	0	0	
São Paulo	R\$ -	0%	R\$ 114.825.346.457,29	115%	1	1	0	0	
Rio de Janeiro	R\$ 1.479.918.138,01	3,91%	R\$ 5.841.398.074,44	15%	1	0	1	0	
Total	R\$ 1.487.918.138,01	-	R\$ 121.619.628.567,55	4	4	1	1		
MÉDIA	R\$ 371.979.534,50	1%	R\$ 30.404.907.140,64	32%	100%	25%	25%	0%	
NO									
Rio Branco	R\$ 1.710.560,00	0,11%	R\$ 353.705.253,07	24%	0	0	0	0	
Macapá	R\$ -	0%	R\$ 775.48.165,77	11%	1	0	0	0	
Mansaus	R\$ 3.000.000,00	0,03%	R\$ 1.077.777.515,01	10%	1	1	0	0	
Belém	R\$ 104.610,00	0%	R\$ 314.594.395,75	12%	0	0	0	0	
Porto Velho	R\$ 7.552.757,00	0,40%	R\$ 137.155.192,60	9%	0	0	0	0	
Bom Vista	R\$ -	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	
Palmas	R\$ 1.670.000,00	0,08%	R\$ 221.205.094,85	11%	0	0	0	0	
Total	R\$ 14.038.327,00	0	R\$ 2.181.585.614,93	-	2	1			
MÉDIA	R\$ 2.005.581,00	0,10%	R\$ 311.712.230,85	11%	29%	14%	0%	0%	
CO									
Goiânia	R\$ 207.731,00	0,002%	R\$ 510.365.649,87	5%	0	0	0	0	
Cuiabá	R\$ -	0%	R\$ 21.442.000,00	1%	0	0	0	0	
Campo Grande	R\$ -	0%	R\$ 5.279.480.250,00	137%	1	0	0	0	
Brasília	R\$ -	0%	R\$ 3.166.363.373,54	6%	1	0	0	0	
Total	R\$ 207.731,00	-	R\$ 8.977.651.267,91	-	2	0			
MÉDIA	R\$ 51.932,25	0,001%	R\$ 2.244.412.816,98	17%	50%	0%	0%	0%	
SUA									
Porto Alegre	R\$ -	0%	R\$ 28.770.692,00	27%	1	0	0	0	
Curitiba	R\$ -	0%	R\$ 2.146.098.624,19	28%	1	1	0	0	
Florianópolis	R\$ -	0%	R\$ 118.241.431,30	10%	1	0	0	0	
Total	R\$ -	-	R\$ 2.293.105.748,49	-	3	1			
MÉDIA	R\$ -	-	R\$ 1.146.552.874,25	22%	100%	14%	0%	0%	
Total	R\$ 77.884.984,84	0%	R\$ 2.153.733.006,71	31%	65%	19%	5%	0%	

Legenda:

Notas Explicativas (NE): 0 (Não); 1 (Sim)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Tabela 3: informações sobre as capitais brasileiras do período de 2017

2017									
LDO			Balanço Patrimonial - BP			Notas Explicativas (NE)			
Capitais	Passivos Contingentes (R\$)	Endv. Futuro	Provisões (R\$)	Endv. Real	Publicação	Inform. Provisões	Inform. Passivo Conting.	Inform. Ativo Conting.	
NE									
Maceió	R\$ -	0%	R\$ 2.809.582.185,27	202%	0	0	0	0	0
Salvador	R\$ 30.000,00	0,0001%	R\$ 18.053.455.288,57	53%	1	1	0	0	0
Fortaleza	R\$ 19.131.097,63	0,54%	R\$ 11.819.898.998,45	336%	1	0	0	0	0
São Luís	R\$ 69.571,08	0%	R\$ 261.207.746,52	6%	1	0	0	0	0
João Pessoa	R\$ 84.494.661,82	5,37%	R\$ 169.573.050,60	11%	0	0	0	0	0
Recife	R\$ 9.100.000,00	0,14%	R\$ 1.234.635.399,40	19%	1	0	0	0	0
Teresina	R\$ 25.627.117,98	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Natal	R\$ 4.636.000,00	0,21%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Aracaju	R\$ -	0%	R\$ -	0%	1	0	0	0	0
Total	R\$ 142.028.898,51		R\$ 35.247.552.668,81		5	1			
MÉDIA	R\$ 15.892.094,28	1%	R\$ 3.816.194.740,98	70%	56%	11%	0%	0%	
SE									
Vitória	R\$ 3.000.000,00	0,08%	R\$ 391.366.225,56	11%	1	0	0	0	0
Belo Horizonte	R\$ 197.757.628,00	1,73%	R\$ 425.212.826,44	5%	1	0	0	0	0
São Paulo	R\$ -	0%	R\$ 146.879.932.349,57	110%	1	1	0	0	0
Rio de Janeiro	R\$ 1.551.925.570,75	3,67%	R\$ 33.538.495.935,72	96%	1	0	1	0	0
Total	R\$ 1.752.683.206,75		R\$ 181.238.007.337,28		4	1			
MÉDIA	R\$ 438.170.801,69	1%	R\$ 45.308.751.834,72	41%	100%	25%	25%	0%	
NO									
Rio Branco	R\$ 1.787.535,00	0,11%	R\$ 414.686.539,81	25%	0	0	0	0	0
Macapá	R\$ 11.500.000,00	2,34%	R\$ 77.540.165,77	16%	1	0	0	0	0
Manaus	R\$ -	0%	R\$ 1.106.900.627,57	10%	1	1	0	0	0
Belém	R\$ 1.008.743,00	0,04%	R\$ 436.906.571,42	15%	0	0	0	0	0
Porto Velho	R\$ 7.249.339,00	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Boa Vista	R\$ -	0%	R\$ -	0%	0	0	0	0	0
Palmas	R\$ 9.070.600,00	0,41%	R\$ 543.730.787,53	25%	0	0	0	0	0
Total	R\$ 30.616.217,00	0%	R\$ 2.579.832.632,10		7	1			
MÉDIA	R\$ 4.372.735,29	0,41%	R\$ 388.550.384,59	13%	29%	14%	0%	0%	
CO									
Goiânia	R\$ 60.000.000,00	0,66%	R\$ 10.316.272,73	0,11%	0	0	0	0	0
Cuiabá	R\$ -	0,00%	R\$ 9.286.478.582,49	423%	0	0	0	0	0
Campo Grande	R\$ -	0,00%	R\$ 5.198.471.850,70	130%	1	0	0	0	0
Brasília	R\$ -	0,00%	R\$ 8.533.374.161,71	13%	1	0	0	0	0
Total	R\$ 60.000.000,00		R\$ 23.028.640.367,63		7	0			
MÉDIA	R\$ 15.000.000,00	0,17%	R\$ 5.757.160.091,91	142%	50%	0%	0%	0%	
SU									
Porto Alegre	R\$ -	0,00%	R\$ 27.359.000,00	27%	1	0	1	0	0
Curitiba	R\$ -	0,00%	R\$ 5.552.231.655,71	66%	1	1	0	0	0
Florianópolis	R\$ -	0,00%	R\$ 425.287.217,32	26%	1	0	0	0	0
Total	R\$ -		R\$ 6.004.871.873,03		3	1			
MÉDIA	R\$ -	0%	R\$ 3.002.435.936,52	40%	100%	33%	33%	0%	
Total	R\$ 94.687.328,25	1%	R\$ 11.650.658.597,66	61%	67%	17%	12%	0%	

Legenda:
 Notas Explicativas (NE): 0 (Não); 1 (Sim)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

4.1 Passivos contingentes

De maneira geral, os dados revelam que houve avanço da divulgação das informações no período, com tendência de crescimento (Nordeste: 1,2% em 2015; Sudeste: 1,37% em 2017), oscilando com percentuais pouco expressivos por parte de algumas regiões (Sudeste 0,5% em 2015; Centro Oeste 0,001% em 2016; e Sul 0% em 2017) face

a não divulgação dos dados no período da coleta). A assertiva pode ser confirmada por meio do indicador de endividamento futuro, resultado da comparação entre os passivos contingentes e o passivo total (Tabelas 1, 2 e 3).

Examinando-se os resultados obtidos, observa-se que o percentual do endividamento futuro girou em termos médios de 1%. Por região, os maiores níveis lograram a região Norte (1,21% em 2015) e Região Sudeste (1,04% em 2016 e 1,37% em 2017) e os menores, na região Sul, cuja ausência de pontuação deveu-se a não publicação dos demonstrativos requeridos para fins de análise.

A informação pode ser comparada com a Tabela 4 abaixo, a qual comprova que o percentual de evidenciação dos passivos contingentes contidos no ARF aumentou, saindo de 35% em 2015 para 50% em 2017, com relevância para o percentual das regiões Norte e Nordeste, acima de 70%. Em sentido contrário, frise-se que não houve a divulgação de informações pelos estados que compõem a região Sul em todo o período analisado.

Embora o resultado não seja considerado expressivo – ante a baixa materialidade e o pouco crescimento da divulgação entre os anos –, deve ser considerado positivo. A principal justificativa se refere ao fortalecimento de representação mais fidedigna dos demonstrativos do setor público, além de prospectar situações que poderão impactar negativamente o resultado das contas públicas e que carecem de ponderação junto ao processo decisório.

Tabela 4: evidenciação dos passivos contingentes no Anexo de Riscos Fiscais

Regiões	Passivos Contingentes no Anexo de Riscos Fiscais			Var	
	2015 (x0)	2016 (x1)	2017 (x2)	x1/x0	x2/x1
NE	56%	67%	78%	20%	17%
SE	25%	50%	75%	100%	50%
NO	71%	71%	71%	0%	0%
CO	25%	25%	25%	0%	0%
S	0%	0%	0%	0%	0%
Total	35%	43%	50%	24%	13%

Legenda: Var (variação)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Quanto à divulgação dos passivos contingentes nas NE, na Tabela 5, o resultado permaneceu estável entre 2015 e 2016 (5%), ocorrendo elevação substancial somente entre os anos de 2016 e 2017 (de 5% para 12%), representado pelos municípios do Rio de Janeiro-RJ e de Porto Alegre-RS. Conquanto não haja uma obrigação unívoca de que as informações contidas no ARF tenham que necessariamente ser demonstradas nas NE, esperava-se que estas cifras, pelo menos, acompanhassem a evolução dos registros evidenciados na Tabela 4.

As NE se comportam como forma de aclarar as informações contidas no ARF e a falta de compatibilidade entre ambos os demonstrativos pode suscitar a omissão deliberada de informações ou, em sentido oposto, a simples ausência de necessidade da divulgação. A discrepância entre o ARF e as NE suscita a necessidade de esclarecimento por parte dos responsáveis sobre a elaboração das prestações de contas anuais.

Não obstante, a elevação do percentual de divulgação dos passivos contingentes nas NE em 2017 demonstra o retrato de maior preocupação por parte dos entes federados em detalhar a natureza dos passivos contingentes, o que já representa um avanço concernente ao processo de convergência e ao cumprimento da NBC TSP 03.

Tabela 5: evidenciação de passivos contingentes nas NE

Regiões	Informações sobre os passivos contingentes			Var x1/x0	Var x2/x1
	2015 (x0)	2016 (x1)	2017 (x2)		
NE	0%	0%	0%	0%	0%
SE	25%	25%	25%	0%	0%
NO	0%	0%	0%	0%	0%
CO	0%	0%	0%	0%	0%
S	0%	0%	33%	0%	0%
Brasil	5%	5%	12%	0%	0%

Legenda: Var (variação)

Fonte: Elaborada pelos (2019).

Como regra, os passivos contingentes não são objeto de registro nas demonstrações contábeis, quando muito de divulgação nas NE, como

se demonstrou na Tabela 5. Para tanto, faz-se necessário adotar controles contábeis ou extracontábeis, de modo que haja acompanhamento sistemático destas informações.

Em razão disto, buscando saber se os controles existentes na Administração iriam além do ARF, solicitou-se, com base na lei de acesso à informação, que os entes prestassem esclarecimento detalhados acerca dos controles realizados. A Tabela 6 abaixo demonstra que somente atenderam a solicitação 42% dos municípios pesquisados e que somente o Distrito Federal (DF) informou possuir tal sistemática com o uso de contas de controle.

Os resultados ainda chamam atenção pela elevada taxa de descumprimento da apresentação dos dados (58%), principalmente a região Norte que ignorou por completo o pedido de informações, pondo em xeque a eficácia desse instrumento. Destaca-se também que há inclinação dos entes pesquisados em não adotar procedimentos de forma voluntária, já que o período de implementação da norma se iniciou em 2017, porém os percentuais de aderência são baixos quando comparado ao período anterior à NBC TSP 03.

Uma possível explicação para o baixo desempenho dos níveis de representatividade e divulgação dos passivos contingentes pode estar associado à insegurança sentida por parte dos gestores públicos quanto às mudanças propostas, como salientado por Silva et al. (2011).

Tabela 6: controles contábeis e extracontábeis sobre ativos e passivos contingentes

Regiões	Respondeu	Não respondeu
NORDESTE	67%	33%
SUDESTE	25%	75%
NORTE	0%	100%
CENTRO-OESTE	50%	50%
SUL	67%	33%
TOTAL	42%	58%

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

4.2 Provisões

Comparando-se as provisões com os ativos e passivos contingentes era de se esperar que este mecanismo se encontre mais consolidado, haja vista maior familiaridade dos profissionais da contabilidade com a mensuração de situações que carecem de provisionamento.

Os resultados evidenciam que os maiores e menores percentuais se reparam entre o Nordeste (maiores percentuais) e o Norte (menores cifras). Nos anos de 2015, 2016 e 2017, destacou-se o Nordeste, Norte e Centro Oeste com 29%, 48% e 142%, respectivamente, enquanto no mesmo período, apresentaram os menores resultados o Centro Oeste e o Norte (2%, 11% – Centro Oeste e 13% – Norte). Ambas as situações demonstram avanços no registro das provisões, o que comprova o avanço do processo de convergência do país e a conscientização dos profissionais de contabilidade do setor público em retratar com fidedignidade as mutações patrimoniais.

Percebe-se, diferentemente do cálculo do endividamento futuro relativo aos passivos contingentes, que as médias de endividamento real são bem mais representativas, seja por região ou entre elas. Isto comprova a assertiva feita inicialmente acerca da sedimentação do registro das provisões frente à classe contábil.

Analisando-se a variação dos anos relativos ao endividamento real, nota-se que há percentual crescente, de 15% em 2015 a 61% em 2017, mostrando a tendência de crescimento da contabilização das provisões, além de que o endividamento real em 2017 superou mais da metade dos patrimônios declarados. Este aspecto particular é preocupante na medida em que pode representar o comprometimento futuro do patrimônio público ante a uma gestão temerosa das finanças públicas.

Examinando-se o desempenho das provisões por regiões, tem-se com maiores variações percentuais o município de Salvador-BA em todos

os anos (1% em 2015; 6% em 2016; e 53% em 2017) representando a região Nordeste. Na região sudeste, o Rio de Janeiro-RJ (12% em 2015; 15% em 2016; e 36% em 2017); na região Norte, o município de Rio Branco-AC (9% em 2015; 24% em 2016; e 25% em 2017); na região Centro Oeste, Cuiabá-MT (2% em 2015; 1% em 2016; e 423% em 2017) e na região Sul, Porto Alegre-RS (10% em 2015; 27% em 2016; e 27% em 2017).

A pesquisa ainda comparou o nível de endividamento real frente às informações das provisões divulgadas nas NE para buscar possível correção do registro com os possíveis esclarecimentos. Notou-se que enquanto houve crescimento do volume de provisões no balanço patrimonial (Δ 306,67%), o percentual de divulgação das provisões nas NE permaneceu praticamente inalterado (17% em 2015; 19% em 2016; e 17% em 2017).

Embora inexista uma correlação direta entre as provisões contidas no balanço patrimonial e os esclarecimentos prestados nas NE, espera-se que, minimamente, informações sejam divulgadas e não ocorram omissões de forma intencional. Importa destacar que a partir de 2017 a divulgação é considerada obrigatória e que a ausência de esclarecimentos sobre qualquer conta contábil prejudica a análise das demonstrações no intuito de verificar a real situação das finanças públicas.

4.3 Ativos contingentes

O exame das NE põe em evidência que o país ainda não adota a sistemática de divulgação desta modalidade de informação (0%), o que pode ser observado na Tabela 7. Os dados são relevantes, tendo em vista ser pouco provável que não haja nenhum ativo oriundo de evento passado, cujo reconhecimento seja passível de confirmação face a ocorrência de um ou mais eventos incertos.

De forma atenuante ao resultado insatisfatório, frisa-se que a NBC TSP 03 somente passou a vigor a partir de 21 de outubro de 2016,

com reflexos a partir das demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2017, muito embora a orientação já estivesse prevista na terceira edição do MCASP, desde 2010 (BRASIL, 2010). Assim, espera-se que a obrigatoriedade do procedimento seja um bom incentivo, visando ao cumprimento do dispositivo.

Tabela 7: evidenciação de ativos contingentes nas NE

Regiões	Informações sobre os ativos contingentes			Var x1/x0	Var x2/x1
	2015 (x0)	2016 (x1)	2017 (x2)		
NE	0%	0%	0%	0%	0%
SE	0%	0%	0%	0%	0%
NO	0%	0%	0%	0%	0%
CO	0%	0%	0%	0%	0%
S	0%	0%	0%	0%	0%
Brasil	0%	0%	0%	0%	0%

Legenda: Var (variação)

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Igualmente aos passivos contingentes, os ativos contingentes carecem de alguma forma de controle, quer seja contábil ou extracontábil, quando divulgados. A Tabela 6 evidenciou que somente o DF mantém algum tipo de controle junto aos municípios que responderam a indagação, enquanto a sua maioria (58%) omitiu-se quanto ao dever de prestar informações.

A observação concernente à obrigatoriedade do procedimento também é válida aqui, muito embora, como se destacou à princípio, desde 2010 existe orientação para realizá-lo, contudo os entes ainda relutam em adotá-lo mesmo com a edição da NBC TSP 03.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa teve por objetivo avaliar o tratamento dado às provisões e aos ativos e passivos contingentes por parte das capitais brasileiras entre 2015 e 2017, tendo em vista o processo de convergência da contabilida-

de pública às Normas Internacionais Da Contabilidade Pública Brasileira. Buscou-se saber acerca da evidenciação destes itens frente às demonstrações contábeis públicas, a utilização das NE como instrumento de melhoria da informação contábil, bem como a adoção do registro e/ou controle destes itens antes da vigência da NBC TSP 03.

Para responder aos presentes objetivos, dividiu-se a pesquisa nos seguintes tópicos: passivos contingentes, provisões e ativos contingentes.

Quanto aos passivos contingentes, calculou-se o índice de endividamento futuro, por meio do qual se observou que o item possui pouca materialidade, girando em torno de 1% dos passivos examinados. Não obstante, os registros encontram-se em linha ascendente tanto no ARF (35%, 43% e 50%) como nas NE (5%, 5% e 12%), sendo que nestas, a evidenciação apresentou-se menos favorável, com resultados inalterados entre 2015 e 2016 (5%), em contraposição a 2017 (12%).

A confirmação da existência de controles contábeis ou extracontábeis foi considerada insatisfatória em razão do percentual de não respondentes (58%), tendo somente o DF declarado a natureza dos controles de que dispõe. O exame da divulgação dos passivos contingentes sinaliza que o início da vigência da NBC TSP 03 foi fundamental para avanço dos registros.

As provisões são um caso à parte e demonstram que se encontram mais consolidadas na prática contábil brasileira frente aos percentuais de representatividade demonstrados na ordem de 16% (2015), 31% (2016) e 61% (2017) e de evidenciação nas NE (17%, 19% e 17%). O confronto entre os níveis de representatividade (índice de endividamento real) e evidenciação das provisões nas NE evidencia discrepância entre os resultados, sinalizando possível omissão de informações aos *stakeholders*, embora, frise-se, inexistente consonância unívoca entre ambos os demonstrativos. Concernente ao nível de aderência à NBC TSP 03, deduz-se que o resultado se encontra mais favorável concernente ao registro que em relação à divulgação de informações.

No que se referem aos ativos contingentes, os resultados foram considerados insatisfatórios. De acordo com os dados, tanto antes ou após a vigência da NBC TSP 03 não houve nenhum registro referente ao item no período analisado. Os dados chamam a atenção em virtude de ser pouco provável a não existência de nenhum ativo oriundo de eventos passados, cujo reconhecimento seja passível de confirmação face à ocorrência de um ou mais eventos incertos. Ademais, comprovou-se que sequer os municípios dispõem de controles ativos contábeis e extracontábeis para o registro deste item.

De maneira geral, os resultados sugerem baixa aderência à NBC TSP 03, propondo-se que novas pesquisas sejam realizadas no intuito de verificar o avanço do processo, desta vez envolvendo os Estados brasileiros.

REFERÊNCIAS

BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. Analysis of belgian public accounting and its compliance with international public sector accounting standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management**, Bilaspur, v. 18, n. 9, p. 122-133, 2013.

BOLÍVAR, M. P. R.; GALERA, A. N. The effect of changes in public sector accounting policies on administrative reforms addressed to citizens. **Administration & Society**, Thousand Oaks, v. 48, n. 1, p. 31-72, 2016.

BRASIL. **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, 2000. Disponível em: <https://bit.ly/1qcrOii>. Acesso em: 19 nov. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011a. Disponível em: <https://bit.ly/1eKDwfY>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público**. 3. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2OibrUo>. Acesso em: 22 mar. 2019.

BRASIL. **Portaria nº 184**, de 24 de setembro de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <https://bit.ly/2LLhFKZ>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRASIL. **Portaria nº 548**, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2M8LFj2>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRASIL. **Portaria nº 634**, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas

públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2oQe8BU>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRASIL. **Portaria nº 828**, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2011b. Disponível em: <https://bit.ly/2pKxdpR>. Acesso em: 13 maio 2019.

BRUSCA, I.; MARTÍNEZ, J. C. Adopting international public sector accounting standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. **International Review of Administrative Sciences**, Thousand Oaks, v. 82, n. 4, p. 724-744, 2015.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

Christensen, T.; Lægreid, P. Complexity and hybrid public administration: theoretical and empirical challenges. **Public Organization Review**, Basingstoke, v. 11, n. 4, p. 407-423, 2011.

CONNOLLY, C.; HYNDMAN, N. The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Bingley, v. 19, n. 2, p. 272-290, 2006.

FARIAS, M. R. S. **Divulgação do passivo**: um enfoque sobre o passivo contingente no setor químico e petroquímico brasileiro. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <https://bit.ly/2ADx21x>. Acesso em: 25 jun. 2019.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IFAC. **Transition to the accrual basis of accounting**: guidance for governments and government entities, 2. ed., New York: IFAC, 2008. (Série Studies).

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 6, n. 1, p. 253-272, 2014.

MACIEL, E. B. et al. Análise da aderência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: NBCASP em instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 111-127, maio/ago. 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. V. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTY, F.; TROSA, S.; VOISIN, A. The move to Accrual Base Accounting: the challenges facing central governments. **International Review of Administrative Sciences**, Thousand Oaks, v. 72, n. 2, p. 203-221, 2006.

NANNINI, L. C.; SALOTTI, B. M. IAS 37 – Provisões, contingências passivas e contingências ativas. In: ERNEST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

2016/NBCTSP03. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/31O6kiQ>. Acesso em: 19 nov. 2018.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

RIBEIRO, C. M. A.; BIZERRA, A. L. V. Convergência contábil na administração pública federal: o caso das instituições federais de ensino do Estado do Rio de Janeiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 52, p. 55-64, 2011.

RIDDER, H. G.; BRUNS, H. J.; SPIER, F. Analysis of public management change processes: the case of local government accounting reforms in Germany. **Public Administration**, [s. l.], v. 83, n. 2, p. 443-471, 2005.

SANTOS, L. E. Demonstrações contábeis decifradas: aula 4. **Contabilidade decifrada**, São Paulo, 2004.

SCARAMELLI, J. M. Linha do tempo das NBCASP: processo de convergência às normas internacionais. **Webcasp**, [s. l.], 13 set. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2ADzFjV>. Acesso em: 16 de jun. 2019.

SILVA, N. E. A.; PINHEIRO, V. M. R. S.; BARBALHO, C. R.; MARTEL, M. S. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as futuras mudanças na contabilidade de custos para este setor. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2011, Rio de Janeiro. **Anais** [...]. Rio de Janeiro: ABC, 2011. p. 1-16. Disponível: <https://bit.ly/2VaokS1>. Acesso em: 16 de jun. 2019.

SILVA, T. S. **Análise do cumprimento das exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes em empresas de mineração, siderurgia e metalurgia.** 2012. 27 f. Trabalho de Conclusão (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2nem6EC>. Acesso em: 25 jun. 2019.

TORRES, L.; PINA, V. Reshaping public administration: the spanish experience compared to the UK. **Public Administration**, [s. l.], v. 82, n. 2, p. 445-464, 2004.

VIVIAN, B.; MAROUN, W. Progressive public administration and new public management in public sector accountancy. **Meditari Accountancy Research**, Bingley, v. 26, n. 1, p. 44-69, 2018.