

PROVISÃO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA ADERÊNCIA À NBC TSP 03 PELOS ESTADOS DA REGIÃO SUDESTE

¹Adriane Stefani Paixão da Silva

²Janyluce Rezende Gama

³Juliana Couto dos Santos

⁴Douglas Roriz Caliman

RESUMO

A conformidade com as normas de contabilidade vigentes no setor público é essencial para a transparência e qualidade das informações contábeis divulgadas pelos entes públicos. Este estudo tem como objetivo analisar os procedimentos relativos às provisões e sua aderência à NBC TSP 03 pelos estados da região sudeste. Para tanto realizou-se a coleta dos dados divulgados nas demonstrações contábeis dos estados selecionados, no período compreendido entre 2017 e 2021. Foram analisadas as notas explicativas e balanço patrimonial dos estados, utilizando um checklist, elaborado pelos autores, estruturado com base nos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões estabelecidos na NBC TSP 03. Os resultados revelaram que os estados do Espírito Santo e São Paulo são os que melhor atendem aos critérios estabelecidos, já os estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro apresentaram pouca aderência aos critérios e baixa evolução na qualidade da divulgação no decorrer do período analisado. Além disso, os dados obtidos permitiram concluir que a conta de provisão com maior representatividade em todos os estados é a conta de provisão matemática, onde estão alocados os recursos futuros dos beneficiários da previdência. Este estudo reforça a importância da adesão às normas de contabilidade do setor público para a qualidade das informações divulgadas. E, de modo geral, conclui-se que, em virtude das diferenças na conformidade de cada estado, a norma que trata das provisões no setor público ainda não está institucionalizada entre os entes públicos.

Palavras chave: Provisão, contabilidade pública, NBC TSP 03, transparência, demonstrações contábeis.

-
- 1- Universidade Federal do Espírito Santo, Av. Fernando Ferrari - Vitória, ES. Tel.: (27) 3335 2200 – email: adrianepsilva17@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-3792-4260>
 - 2- Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, Universidade Federal do Espírito Santo. Av. Fernando Ferrari - Vitória, ES, Tel.: (27) 3335 2200 – janylucegama@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6680-0428>
 - 3- Universidade Federal do Espírito Santo, Av. Fernando Ferrari - Vitória, ES, Tel.: (27) 3335 2200 – email: julianasantos201593@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-5064-9195>
 - 4- Universidade Federal do Espírito Santo, Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, Universidade Federal do Espírito Santo. Av. Fernando Ferrari - Vitória, ES, Tel.: (27) 3335 2289 – douglas.caliman@ufes.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3615-5376>

ABSTRACT

Compliance with current accounting standards in the public sector is essential for the transparency and quality of accounting information disclosed by public entities. This study aims to analyze the procedures related to provisions and their adherence to NBC TSP 03 by the states in the Southeast region. To this end, data disclosed in the financial statements of the selected states were collected for the period between 2017 and 2021. The explanatory notes and balance sheets of the states were analyzed using a checklist, developed by the authors, structured based on the criteria for recognition, measurement, and disclosure of provisions established in NBC TSP 03. The results revealed that the states of Espírito Santo and São Paulo best meet the established criteria, while the states of Minas Gerais and Rio de Janeiro showed little adherence to the criteria and low improvement in the quality of disclosure during the analyzed period. In addition, the data obtained allowed us to conclude that the provision account with the greatest representation in all states is the mathematical provision account, where the future resources of social security beneficiaries are allocated. This study reinforces the importance of adhering to public sector accounting standards for the quality of disclosed information. And, in general, it concluded that, due to differences in compliance among states, the standard dealing with provisions in the public sector is not yet institutionalized among public entities.

Keywords: Provision, public accounting, NBC TSP 03, transparency, financial statements.

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, a convergência às normas internacionais de contabilidade no Setor Público, tem seu marco inicial com a publicação da Portaria MF nº 184/2008 (Mendes, 2019), que estabeleceu ações para promover a convergência ao modelo desenvolvido pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), atendendo às Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) (Gama, Duque & Almeida, 2012). Advém de um cenário de mudanças na contabilidade pública em escala mundial (Scarpin & Soares, 2010), a necessidade de convergência aos padrões internacionais, a fim de corroborar com a divulgação de informações transparentes aos principais usuários e mais comparáveis (Nascimento, Almeida & Viotto, 2019).

O processo de convergência iniciou-se ainda em 2008, com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Pública aplicadas ao Setor Público (NBCASP) (Vicente, Moraes & Platt Neto, 2012), baseadas nas normas internacionais e editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão competente por orientar, normatizar e fiscalizar as funções da profissão contábil (Mendes, 2019). A partir de 2016, as NBCASP deram lugar ao conjunto de normas convergidas, sob a nomenclatura NBC TSP (Nascimento et al., 2019) e pautadas no regime de competência (Martins, Frare & Quintana, 2021), onde estão definidos os critérios para mensuração, reconhecimento e divulgação das contas patrimoniais (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2023).

Um dos pilares da harmonização aos padrões internacionais de contabilidade pública é a adoção do regime de competência (Anessi-Pessina, Nasi & Steccolini, 2008). O princípio da competência, como aponta o Art. 9º da Resolução CFC nº 1.111/2007, determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento (Brasil, 2007).

Dentre as normas convergidas durante o processo, está a NBC TSP 03 que trata de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Esta norma é a base para o presente artigo, que visa analisar os critérios relacionados às provisões. Mediante a alteração das normas convergidas em outubro de 2016, o órgão regulador CFC determinou que entidades públicas que divulgam suas demonstrações sob o regime de competência devem seguir o que

está previsto na NBC TSP 03 na contabilização das provisões (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2016).

De acordo com as diretrizes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2021), a adesão aos padrões internacionais gerou alteração quanto ao conceito de provisões. Como resultado dessa modificação, as provisões estão ligadas a passivos de prazo ou valor incertos e não mais a ajustes dos valores contábeis de ativos.

Segundo (Nascimento *et al.*, 2019), o tratamento de Provisões tem ganhado espaço na contabilidade aplicada ao setor público, e a análise do reconhecimento das mesmas é importante pois pode vir a afetar o patrimônio das entidades. Além de obrigatória para Estados e DF a partir de 2019, por determinação da Secretaria do Tesouro Nacional por meio da Portaria n° 548/15 (Brasil, 2015).

Diante do exposto, pretende-se responder ao seguinte problema de pesquisa: Como os estados da região sudeste estão atendendo aos critérios para Provisão no Setor Público estabelecidos na NBC TSP 03, à luz do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade pública?

Dessa forma, tem como objetivo principal descrever e analisar os procedimentos relativos às provisões e sua aderência à NBC TSP 03 pelos estados da região sudeste. Este trabalho justifica-se pela contribuição teórica para o tema, pois segundo Silva e Carraro (2012) o estudo sobre as provisões é emergente e atual, além disso, é relevante pois busca analisar se as mudanças nas normas contábeis estão sendo efetivamente implementadas pelos entes públicos.

Segundo Gama e Caliman (2017), a temática ainda é pouco difundida entre os profissionais, visto que o próprio regime de competência no setor público é um tema atual, portanto a importância de estudos na área por se tratar de uma realidade na contabilidade pública brasileira. Em estudos anteriores, Pessoa e Leitão (2019) também afirmam que o processo de convergência no Brasil ainda está acontecendo, por isso, há necessidade de estudos que discutam os critérios de evidenciação e divulgação das provisões no setor público, pautadas na NBC TSP 03.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A teoria institucional aborda a relação da sociedade e das estruturas organizacionais na formação das organizações. Inicialmente, cumpre destacar que a teoria institucional objetiva estabelecer um panorama integral e rico sobre as organizações (Zucker, 1987). O autor ainda afirma que as organizações serão afetadas por fatores normativos, muitas das vezes, externos à ela, como por exemplo o Estado.

A teoria institucional não se limita apenas à análise organizacional, mas, segundo Nascimento, Rodrigues e Megliorini (2010), pode ser utilizada como base em diversas áreas de estudo como ciência política, sociologia, administração e contabilidade. Soeiro e Wanderley (2019) também afirmam que a teoria institucional tem sido fortemente abordada em estudos de contabilidade e gestão, por ser uma teoria elucidativa no processo de mudanças, entendimento de padrões e legitimação das organizações.

Na teoria organizacional, Ignácio (2010), destaca a existência de três vertentes de estudo: a Nova Sociologia Institucional (NIS), a Nova Economia Institucional (NIE) e a Velha Economia Institucional (OIE). Apontando ainda que, a teoria institucional tem como núcleo principal a instituição, porém cada vertente adota um conceito de instituição e da visão da realidade humana.

Na Nova Sociologia Institucional (NIS) as instituições são formadas por estruturas reguladoras cuja finalidade é a conformidade legal (Barbosa Neto & Colauto, 2010). E, de

acordo com Soeiro e Wanderley (2019), por essa mesma razão as instituições adequam seus serviços, como por exemplo na adoção de sistemas contábeis, adotam valores sociais, e práticas organizacionais.

Tendo em vista o exposto, determinou-se como base teórica do presente trabalho a Nova Sociologia Institucional (NIS). Segundo Scapens (2006), a mesma se preocupa com a instituição dentro do ambiente organizacional, este que, designa as estruturas, sistemas, normas, valores e procedimentos.

Nesse sentido, Luz, Lisboa, Lavarda e Vicente (2018) afirmam que, frente às pressões institucionais, as organizações são compelidas a passar por um processo de padronização ao adotar as mesmas práticas, sistemas e procedimentos de instituições similares, a fim de garantir a sua perspectiva e continuidade no ambiente organizacional.

Como discutido na obra de Silva (2014, p. 63), a contabilidade é uma ciência social influenciada por questões políticas, sociais, econômicas e culturais que dependem que suas informações sejam comparáveis entre instituições do mesmo ambiente organizacional.

E, no que tange a aplicação da teoria na contabilidade, Potter (2005) destaca que a escolha do padrão contábil pode se dar pela busca da legitimidade, tal qual defende a Nova Sociologia Institucional. Para o autor, a contabilidade pode ser uma importante ferramenta para que as organizações estejam em conformidade com as normas e expectativas sociais.

Assim como Ignácio (2010), aponta que a convergência contábil é um processo capaz de homogeneizar relatórios financeiros, mas para além disso, as nações aderem-a no intuito de se legitimar, reduzir custos e aumentar benefícios econômicos. Em paralelo a isso, Soeiro e Wanderley (2019) afirmam que estudiosos têm utilizado teoria institucional de modo a analisar as influências da adoção e convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

2.2 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS NO SETOR PÚBLICO

De acordo com o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI, 2015), o início do processo de convergência foi por meio da Portaria MF nº 184/2008 que designou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) realizar iniciativas voltadas à adoção das normas internacionais. De acordo com a Portaria MF nº 184 de 2008, devido às mudanças ocasionadas pelo processo de globalização surge a necessidade da harmonização para que as práticas contábeis, independente da origem, sejam transparentes e de acordo com os princípios da contabilidade (Ministério da Fazenda, 2008).

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2021), o processo de convergência às normas internacionais, no Brasil, começou em 2008 com a introdução do primeiro conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) baseadas no regime de competência. O fundamento das normas internacionais são as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que são preparadas por um conselho imparcial baseado nas *International Federation of Accountants* (IFAC) (CFC, 2021).

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) estabeleceu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que incorpora as normas convergidas NBC TSP, e tem entre suas finalidade a de orientar os contadores quanto à introdução do processo de convergência. Em sua estrutura o MCASP (2021) determina que as normas são aplicáveis aos entes da Federação: União, Estados e DF, Municípios e seus poderes. Observa-se, igualmente, a obrigatoriedade imposta pela Portaria nº 548/2015 que os entes sigam os critérios estabelecidos pelo MCASP, com o descumprimento resultando em sanções constantes no §2º do art. 51 da Lei Complementar nº 101 de 2000.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), desempenha um papel crucial ao fornecer informações acerca do patrimônio público. Para que essas informações sejam úteis aos usuários, é necessário, primordialmente, a transparência na elaboração das informações

patrimoniais, assegurando, assim, uma prestação de contas e responsabilização (*accountability*) por parte do Governo e outras entidades do setor público (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público [NBC TSP], 2016).

No Brasil, foi estabelecida a Lei nº 4.320/64 como lei complementar a Constituição Federal de 1988, com o objetivo de normatizar as entidades de direito público acerca da metodologia aplicada no tratamento dos recursos que lhes foram confiados, os procedimentos a serem adotados, as informações e o compromisso com o patrimônio público (Reis, 2001). Ademais, Araújo (2012) destaca que a contabilidade governamental é normatizada pela Lei nº 4320/64, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, e também pelas NBC TSP, que atualmente possui 34 normas convergidas publicadas além da Estrutura Conceitual e Comunicado Técnico, sendo que cada uma delas aborda um assunto específico e discorre sua contabilização, mensuração, identificação e ou sobre a divulgação de informações.

A Lei nº 4.320/64 adota o regime misto, reconhecendo as receitas por regime de caixa e as despesas por empenho, quando do registro de eventos orçamentários (Costa, Travassos, Libonati, Ribeiro Filho & Soares, 2013), entretanto, como afirmam Söthe e Scarpin (2009) a legislação se estendeu para toda a contabilidade governamental devido à falta de normatização para contabilidade patrimonial pública. Os autores ainda complementam que a adoção do regime misto para toda a contabilidade pública é equivocada, pois a Lei nº 4.320/64 tem viés orçamentário, sendo que os atos de natureza patrimonial devem ser registrados com base no regime de competência.

De acordo com Söthe e Scarpin (2009), é evidente que tradicionalmente as entidades públicas concentravam seus esforços de forma primordial na parte orçamentária e fiscal, para apresentar uma gestão eficaz, relegando, assim, a parte patrimonial. Como consequência disso, havia entraves para a identificação dos resultados patrimoniais e econômicos dos órgãos do setor público.

Com isso, destacam-se as contribuições significativas acerca do processo de convergência para o aprimoramento da prestação de contas referente a utilização dos recursos públicos. Entre as melhorias ocasionadas por esse processo, salienta-se a mudança do regime contábil, que passou a ser de competência para as informações patrimoniais. Nesta conjuntura, é válido ressaltar os obstáculos enfrentados para a implementação do regime de competência no setor público após o processo de convergência às normas internacionais.

Conforme Nascimento et al. (2019), os profissionais atuantes na área, enfrentam desafios quanto à adesão e adequação das novas diretrizes, pois é necessário que sejam alteradas até mesmo as técnicas utilizadas. Além disso, um outro impasse é a inexistência de penalizações quanto ao cumprimento das normas implementadas, pois apenas os tribunais de contas possuem a capacidade de sancionar tal conduta.

Diante dos argumentos supracitados sobre o processo de convergência, é possível afirmar que a adoção do regime de competência não é apenas um avanço da padronização contábil, mas representa uma transformação na contabilidade pública quanto ao reconhecimento, evidenciação e mensuração das informações contábeis. Entre as mudanças advindas da implementação desse regime, no setor público, destaca-se o reconhecimento da provisão.

Conforme a NBC TSP (2016), a mensuração dos valores que são apresentados nas demonstrações contábeis pode conter incertezas e com isso a estimativa é fundamental na utilização do regime de competência. Em paralelo a isso, como a provisão é descrita como um passivo, cujo prazo ou valor é incerto (MCASP, 2021), é cabível o aprofundamento das implicações sobre a provisão e suas modificações ocasionadas pela adoção do regime de competência após o processo de convergência.

2.3 PROVISÃO NO SETOR PÚBLICO

Antes do processo de convergência às normas internacionais no âmbito do setor público, a provisão era mensurada de forma inadequada, visto que seu registro era inerente a fatos baseados em estimativas. O reconhecimento da provisão estava atrelado a obrigações de apropriação por competência e também a uma redução no ativo, como os títulos a receber com liquidação duvidosa (Gama e Caliman, 2017).

Ademais, consoante a NBC TSP 03 (2016), há uma diferença entre as provisões e passivos originados de apropriações por competência (*accruals*), pois esse tipo de passivo está associado a obrigações que a entidade possui e que ainda não foi efetuado o pagamento. Embora em determinadas situações seja necessário a estimativa do valor ou prazo dessas obrigações, em concordância com o regime de competência, a incerteza é menor do que na provisão.

Com isso, conforme a 9ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2021), a provisão não deve estar relacionada a componentes do ativo e nem com passivos de apropriações por competência, ou seja, o uso do termo somente deve utilizado para o reconhecimento de obrigação que apresenta prazo ou valor incerto. Ademais, é válido ressaltar que embora a provisão seja uma obrigação que é incerta, o seu reconhecimento é importante para assegurar a transparência na prestação de contas das entidades governamentais.

Consoante a NBC TSP 03 (2016), o reconhecimento de provisões está condicionado à satisfação de todos critérios estipulados pela norma, caso contrário não deve ser feita a identificação da provisão. Os critérios estabelecidos pela NBC TSP 03 para o reconhecimento da provisão são: a obrigação presente deve ser oriunda de evento passado, a saída de recurso precisa ser provável para a liquidação da obrigação, além da possibilidade de realização de uma estimativa confiável do montante da obrigação.

Conforme estipulado, pela STN, na Portaria de nº 548/2015, para assegurar o registro oportuno de provisões no setor público, é imprescindível a agregação entre os sistemas de informação que registram os atos, bem como os fatos que impactam a contabilidade. Além disso, quando os registros das entidades do setor público são apresentados de forma tempestiva, há maior transparência na prestação de contas.

Além disso, a portaria de nº 548/2015 estabelece a obrigatoriedade do reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões por competência a partir de 01/01/2019, para os Estados e DF (STN, 2015). Segundo Pereira (2019), a normatização e os critérios para provisão também estão contidos no MCASP desde a segunda edição publicada em 2011. Para França, Nossa, Monte-mor e Teixeira (2016), a ambiguidade nos normativos é um dos fatores que propicia a não divulgação das informações, indo em desacordo com o que está previsto no art. 37 da Constituição Federal, que afirma a importância da transparência na Contabilidade Pública.

2.3.1 PROVISÃO NO MCASP E CTSP 01

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e o Comunicado Técnico Aplicado ao Setor Público (CTSP) exercem um papel crucial na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Conforme estabelecido no CTSP 01 (2023), o objetivo do comunicado é fornecer diretrizes e orientações para auxiliar os profissionais no cumprimento da legislação. Dessa forma, por meio de exemplos práticos e interpretações detalhadas sobre a norma, é abordado os procedimentos adequados para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação das provisões. Além disso, o CTSP busca fornecer clareza sobre as exceções e particularidades da lei e com isso facilita o entendimento dos profissionais.

O MCASP, por sua vez, também tem o papel de garantir a conformidade na aplicação das normas, assegurando, assim, a transparência das entidades públicas. E, naquilo que tange às provisões, também apresenta de forma didática os critérios, regras, procedimentos e

demais instrumentos necessários que devem ser utilizados para que as mesmas sejam divulgadas com qualidade e em conformidade com a legislação contábil vigente (Brasil, 2021).

3. METODOLOGIA

3.1 ENQUADRAMENTO DA PESQUISA

Na fase de especificação da metodologia de pesquisa, um amplo espectro de elementos são considerados, e, portanto, diversas questões acerca da condução da pesquisa são abordadas, que vão desde o que será feito até os métodos e procedimentos que serão utilizados (Marconi e Lakatos, 2003). De acordo com Oliveira (2011), a escolha metodológica pode ser segmentada em categorias que abordam a classificação da natureza, objetivos, objeto da pesquisa e técnicas de coleta e análise de dados.

Nesse contexto, quanto à natureza da pesquisa, o estudo enquadra-se como qualitativa. Segundo a Oliveira (2011), a abordagem qualitativa tem como objetivo não só evidenciar o fenômeno, mas também compreender a essência. Ademais, o autor destaca que essa abordagem prioriza o processo e não o resultado.

A classificação quanto aos objetivos do estudo enquadra-se como uma pesquisa descritiva. Esse tipo de pesquisa tem como objetivo detalhar um fenômeno ou situação, utilizando de métodos para análise dos fatos tais como acontecem, com ênfase no processo (Prodanov & Freitas, 2013).

Bogdan e Biklen (1994) corroboram essa visão ao afirmar que a pesquisa com abordagem qualitativa foca no processo além do resultado final. Os autores também destacam entre as características da abordagem qualitativa que “a investigação qualitativa é descritiva” (Bogdan & Biklen, 1994, p. 48).

Para os autores Bogdan e Biklen (1994) a qualidade da pesquisa descritiva para abordagem qualitativa reside na análise minuciosa de dados. Em paralelo a isso, o estudo sobre provisão no setor público tem viés descritivo, pois objetiva descrever como os estados da região sudeste estão aderindo aos critérios estabelecidos na NBC TSP 03.

Por fim, o tipo de técnica utilizada para a coleta de dados do estudo será a pesquisa documental. Conforme os autores Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009), a pesquisa documental é uma técnica frequentemente utilizada em estudos de ciências sociais, e consiste na verificação de dados a partir da escolha de fontes apropriadas. Os autores concluíram que o método baseia-se na análise histórica dos dados de modo que possibilite a inferência futura dos mesmos.

Para a realização desta pesquisa, será feita uma análise baseada nos itens mencionados acima para verificar se, no setor público, após o processo de convergência das normas internacionais e o estabelecimento da NBC TSP 03, os estados estão atendendo aos critérios estabelecidos para o reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões. A coleta de dados foi realizada por meio do levantamento dos Balanços Patrimoniais e das Notas Explicativas apresentados pelos estados da região sudeste no período de 2017 a 2021, disponíveis nos portais eletrônicos de cada estado.

3.2 COLETA DE DADOS

Para o presente estudo, a amostra selecionada consiste nos estados localizados na região sudeste: São Paulo (SP), Rio de Janeiro (RJ), Minas Gerais (MG) e Espírito Santo (ES). A justificativa para essa escolha reside no fato de ser a região mais desenvolvida do país, concentrando as principais atividades econômicas. Os dados utilizados como fonte para a realização da pesquisa foram coletados nos portais de cada estado. O site e o acesso no portal está evidenciado na tabela abaixo:

Tabela 1

Base para coleta de dados

Estado	Portal	Link do portal
SP	Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo	https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Demonstra%C3%A7%C3%B5es-Cont%C3%A1beis.aspx
RJ	Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro	https://portaltj.tjrj.jus.br/web/guest/transparencia/balancos-lei-4320-64/exercicio-2022
MG	Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais	http://www.fazenda.mg.gov.br/tesouro-estadual/contadoria-geral/demonstracoes-contabeis-/balanco-geral-do-estado/
ES	Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo	https://sefaz.es.gov.br/prestacao-de-contas-do-governador

Fonte: Elaboração própria.

Para analisar se os estados da região sudeste estão aderindo ao que está previsto na NBC TSP 03 sobre as provisões, será feito o levantamento de dados do período de 2017 a 2021. Conforme a portaria 548/2015, a partir de 01/01/2019 foi estabelecido a obrigatoriedade da provisão por competência para os Estados e Distrito Federal (STN, 2015). Justifica-se a escolha do período de análise pois os anos de 2017 e 2018 antecedem a obrigatoriedade do reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões por competência propiciando uma comparação da divulgação dos dados com períodos pós obrigatoriedade. Por conseguinte, os anos 2019 a 2021 para que seja verificado a aderência à norma nos anos posteriores à obrigatoriedade. Por fim observou-se os dados apresentados de cada ano, e a aderência ao reconhecimento da provisão no setor público.

Para a coleta dos dados utilizou-se os parâmetros estabelecidos pela norma NBC TSP 03 (CFC, 2016) e apoiados pelo comunicado técnico CTSP 01 (CFC, 2023) como as variáveis a serem atendidas na divulgação das provisões. A fim de analisar a conformidade do que está sendo divulgado pelos estados da região sudeste com o que é determinado na legislação para fins de reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões será realizado um checklist. E, espera-se que o confronto do conteúdo permita inferir se o processo de convergência às normas internacionais no que tange a divulgação das provisões, está ou não institucionalizado na região observada. A coleta dos dados por meio dos portais de transparência ocorreu no período compreendido entre 01/04/2024 e 30/06/2024.

Tabela 2

Circunstâncias de reconhecimento da provisão

Item	Base	Crítérios para o reconhecimento	Deve reconhecer, se:
1	NBC TSP 03 (CFC, 2016)	Obrigação presente oriunda de evento passado existe na data das DC's	Provável
2		Necessidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos públicos ou potencial de serviços na liquidação da obrigação	Provável
3		Realizar estimativa confiável acerca do valor da obrigação	Possível

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 3
Especificações de mensuração

Item	Base	Crítérios para a mensuração das provisões
1	NBC TSP 03 (CFC, 2016)	O valor do reconhecimento deve corresponder a melhor estimativa de desembolso necessário para liquidar a obrigação
2		Deve-se considerar os riscos e incertezas relacionados aos eventos para melhor estimativa da provisão
3		O valor da provisão deve corresponder ao valor presente na data da demonstração. Deve-se realizar o ajuste a valor presente quando o efeito do dinheiro no tempo for material
4		A evidência de possíveis eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidação da provisão deve ser levado em consideração no montante da provisão
5		Possíveis ganhos na alienação de ativos, mesmo aqueles que estão diretamente

		ligados à origem da obrigação da provisão, não devem ser levadas em consideração na mensuração
--	--	--

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 4
Evidenciação da provisão

Item	Base	Itens que devem ser divulgados pela entidade para cada tipo/classe de provisão:
1	NBC TSP 03 (CFC, 2016)	O valor contábil no início e no final do período
2		Provisões adicionais realizadas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes
3		Valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período
4		Valores não utilizados revertidos durante o período
5		O aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto
6		Breve descrição da natureza da obrigação e do prazo esperado para qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços
7		Indicativo das incertezas relacionadas ao valor ou prazo dessas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve divulgar as principais premissas realizadas acerca dos futuros eventos
8		Valores de algum reembolso previsto, apresentando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido na forma do reembolso

Fonte: Elaborada pelos autores.

Para fim de análise do conteúdo divulgado pelos estados em Balanço Patrimonial (BP) e Notas Explicativas (NE), os conceitos pormenorizados nas tabelas acima serão agrupados em três grandes categorias: 1. Reconhecimento, 2. Mensuração, e 3. Evidenciação, onde por meio de um checklist avaliou-se se os conceitos foram aderidos em cada ano observado.

O critério utilizado para definir a aderência do que é orientado pela NBC TSP 03 sobre provisões foi a análise do conteúdo do BP e NE dos estados, onde observou-se se os conceitos estão devidamente esclarecidos, tendo o apoio do que também está discriminado sobre provisões no MCASP e CTSP 01.

4. ANÁLISE DE DADOS

Com base nos critérios estabelecidos para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação das provisões, elaborou-se tabelas contendo os itens a serem atendidos pelos estados, a fim de analisar a aderência à norma NBC TSP 03 no período de 2017 a 2021.

A análise está estruturada em tópicos específicos, abordando os aspectos de reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões, os quais foram pormenorizados nas tabelas 2, 3 e 4, com o objetivo de uma compreensão mais clara e detalhada dos procedimentos adotados pelos estados.

Tabela 5
Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação

Item		Critérios													
		Reconhecimento			Mensuração			Evidenciação							
		1	2	3	1	2	3	1	2	3	4	5	6	7	8
ES	2017														
	2018														
	2019														
	2020														
	2021														
MG	2017														
	2018														
	2019														
	2020														
	2021														
RJ	2017														
	2018														
	2019														
	2020														
	2021														
SP	2017														
	2018														
	2019														
	2020														
	2021														

Fonte: Elaborada pelos autores.

Dessa forma, além de verificar a conformidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis, por meio da análise será possível identificar os critérios mais consistentemente atendidos entre os estados e avaliar o impacto na qualidade e transparência das informações.

4.1 RECONHECIMENTO DA PROVISÃO

Para o preenchimento da tabela de reconhecimento, buscou-se nas notas explicativas dos estados selecionados os critérios estabelecidos na metodologia da presente pesquisa.

Nesse sentido, quanto ao reconhecimento da provisão, destaca-se a notável conformidade do estado de São Paulo com todos os critérios estabelecidos nos anos analisados. Em suas demonstrações contábeis, evidenciam-se os requisitos para o reconhecimento da provisão, conforme delineado no checklist utilizado.

Em relação ao estado do Espírito Santo observa-se uma alteração significativa a partir de 2019, coincidindo com o vigor da obrigatoriedade. Nos anos de 2017 e 2018, o estado apresentava apenas um item do reconhecimento nas políticas contábeis adotadas, que consistia na melhor estimativa para liquidar a obrigação presente na data da demonstração. Com isso, a partir do ano de 2019, o estado tornou-se mais alinhado com as exigências normativas,

proporcionando maior transparência quanto ao reconhecimento da provisão.

O estado do Rio de Janeiro apresentou, em todos os exercícios analisados, informações incompletas acerca do reconhecimento das provisões, não havendo nesse período evolução significativa na divulgação do reconhecimento, pois manteve-se divulgando apenas a informação referente à estimativa confiável do valor da provisão.

No que concerne ao estado de Minas Gerais, pode-se observar um retrocesso na divulgação dos critérios de reconhecimento a partir do ano de 2019. Nos últimos três anos analisados o estado não apresentou nenhum dos conceitos de reconhecimento, tampouco apresentou em nota explicativa a obrigação que deu origem às provisões presentes em seu balanço, mesmo com a obrigatoriedade ao atendimento da NBC TSP 03 no período.

4.2 MENSURAÇÃO DA PROVISÃO

Pôde-se analisar a aderência aos critérios de mensuração, e neste tópico buscou-se identificar nas notas explicativas afirmações que indicassem a conformidade com a norma.

Faz-se notável que o item 1, cujo fundamento é de que o valor da provisão deve corresponder à melhor estimativa de liquidação da obrigação, está presente em todos os períodos de todos os estados pesquisados. Isso porque em todos os anos houve saldo nas contas de provisão desses estados, concluiu-se que esta divulgação indica que esse valor é a melhor estimativa para a liquidação da obrigação.

No que concerne aos demais critérios, os estados de São Paulo e Espírito Santo se destacam, pois, apresentam na maior parte do período analisado informação que supre três ou mais itens dos que foram propostos para a mensuração das provisões.

Observa-se uma constância positiva na divulgação dos critérios de mensuração de ambos os estados, principalmente, ao fazerem menção dos critérios de mensuração em concordância com a legislação, descrever riscos relacionados aos valores das provisões, indicar o ajuste a valor presente, apontar eventos futuros que podem afetar o valor das provisões.

4.3 EVIDENCIAÇÃO DA PROVISÃO

Quanto aos itens a serem evidenciados, deve-se levar em consideração, a ausência de fatos que correspondam a determinado critério. Tendo como exemplo, os itens 6, 7 e 8 que tratam de recomendações que podem melhorar a qualidade informacional da demonstração das provisões. Nos períodos analisados, os estados do Rio de Janeiro e São Paulo apresentaram o item 6 em todas as suas demonstrações, contendo uma breve descrição da natureza da obrigação, o que colabora com o aprimoramento da informação. O estado do Espírito Santo também atendeu a essa recomendação nos anos de 2020 e 2021, em concordância com a obrigatoriedade vigente.

Além disso, em 2021, o estado do Espírito Santo cumpriu o critério do item 7, que exige a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou prazos das saídas. Foram divulgadas informações sobre a reclassificação de uma provisão do passivo circulante para o não circulante, o que indica incertezas quanto ao prazo.

De forma abrangente, durante todos os anos sujeitos à análise, os estados demonstraram aderência aos requisitos delineados nos itens 1, 2 e 4. No que concerne ao item 1 da evidenciação, relacionado ao valor contábil no início e no fim do período, os estados evidenciaram nos balanços patrimoniais informações quanto ao saldo de cada exercício. Em relação ao item 2, que trata do incremento nos saldos das contas de provisão e das provisões adicionadas no período, observou-se conformidade por parte dos estados.

O item 4 aborda as reversões de provisões, que nos estados estão evidenciadas como uma conta sintética de reversão de provisões e ajustes de perdas. No entanto, nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Espírito Santo, essas contas carecem de detalhes sobre a sua

composição, o que pode afetar a transparência das informações e impactar na evidenciação. Notavelmente, o estado de Minas Gerais destaca-se por apresentar em seu balanço as contas analíticas, permitindo uma análise mais aprofundada da composição da conta.

No que diz respeito ao item 3, referente aos valores das provisões utilizados durante o período, destaca-se o estado do Rio de Janeiro no ano de 2018. Observou-se uma diminuição do montante das provisões, principalmente pela baixa na Companhia de Desenvolvimento Rodoviário e Terminais do Estado, referente a regularização de valores que foram provisionados, porém os pagamentos já foram efetuados.

4.4 EVOLUÇÃO DA REPRESENTATIVIDADE DAS CONTAS DE PROVISÃO EM RELAÇÃO AO PASSIVO

Neste tópico, observou-se a evolução dos saldos das contas de provisão de curto e longo prazo por meio da análise vertical. Com isso, foi possível analisar como cada provisão contribuiu para o total do passivo. Além disso, destacou-se as principais contas de provisões presentes nas demonstrações contábeis dos estados.

Na análise vertical, em determinados períodos algumas contas apresentaram o resultado de 0,00% na tabela. É válido destacar que isso ocorre não pela falta de saldo nas contas de provisões, mas pelo valor pouco significativo na representatividade total. Foram selecionadas para compor esta análise as cinco contas de provisão que aparecem no MCASP como exemplo: Provisões para riscos trabalhistas; Provisões para riscos fiscais; Provisões para riscos cíveis; Provisões para repartição de créditos tributários; e Provisões para riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP).

Além dessas, apresenta-se a conta genérica “Outras provisões” que frequentemente aparece nos balanços dos estados sem maiores detalhamentos. Cumpre destacar que o estado de São Paulo possui em seu balanço a conta “Provisão para restituição de NF paulista”, e por se tratar de uma conta específica do estado não foi relevante para a pesquisa, a fim de comparação com os demais estados, detalhar o saldo desta conta. Nesse contexto, o saldo da conta foi consolidado ao saldo da conta “outras”.

Tabela 6

Análise das contas de provisão no passivo circulante e não circulante

REPRESENTATIVIDADE DAS CONTAS DE PROVISÃO DO PASSIVO CIRCULANTE					
ES	2017	2018	2019	2020	2021
	PC	PC	PC	PC	PC
PROVISÕES	0,31%	0,26%	1,00%	1,57%	25,94%
TRABALHISTAS	-	-	-	-	-
CÍVEIS	0,09%	0,09%	-	-	-
FISCAIS	-	-	-	-	-
PREVIDENCIÁRIA	-	-	-	-	-
REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS	-	-	0,14%	0,31%	25,86%
RISCOS DE CONTRATOS PPP	-	-	-	-	-

OUTRAS	0,21%	0,17%	0,86%	1,26%	0,09%
MG	2017	2018	2019	2020	2021
	PC	PC	PC	PC	PC
PROVISÕES	-	-	-	-	-
TRABALHISTAS	-	-	-	-	-
CÍVEIS	-	-	-	-	-
FISCAIS	-	-	-	-	-
PREVIDENCIÁRIA	-	-	-	-	-
REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS	-	-	-	-	-
RISCOS DE CONTRATOS PPP	-	-	-	-	-
OUTRAS	-	-	-	-	-
RIO DE JANEIRO	2017	2018	2019	2020	2021
	PC	PC	PC	PC	PC
PROVISÕES	0,61%	0,65%	0,39%	0,38%	0,48%
TRABALHISTAS	0,50%	0,52%	0,28%	0,32%	0,38%
CÍVEIS	0,04%	0,06%	0,07%	0,03%	0,07%
FISCAIS	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
PREVIDENCIÁRIA	-	-	-	-	-
REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS	-	-	-	-	-
RISCOS DE CONTRATOS PPP	-	-	-	-	-
OUTRAS	0,07%	0,06%	0,03%	0,03%	0,04%
SÃO PAULO	2017	2018	2019	2020	2021
	PC	PC	PC	PC	PC
PROVISÕES	9,58%	10,41%	10,89%	9,12%	6,56%
TRABALHISTAS	0,01%	0,01%	0,10%	0,31%	0,16%
CÍVEIS	-	-	-	0,04%	0,03%
FISCAIS	-	-	-	-	-
PREVIDENCIÁRIA	-	-	-	-	-
REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS	7,99%	9,22%	9,98%	8,33%	6,28%
RISCOS DE CONTRATOS PPP	-	-	-	-	-

OUTRAS	1,59%	9,91%	0,81%	0,45%	0,67%
--------	-------	-------	-------	-------	-------

Fonte: Elaboração própria.

*Resultados que aparecem como 0,00% foram apresentados na tabela, pois as contas do balanço patrimonial possuem saldo.

Apresentados os dados da evolução do saldo das contas de provisão em relação ao passivo circulante (PC), pôde-se observar que o estado do Espírito Santo foi o único que apresentou crescimento quando analisado o período entre 2017 e 2021. Observou-se o significativo aumento da representatividade das provisões, passando de 0,31% em 2017 para 25,94% em 2021, esse crescimento decorre da conta Repartição de créditos tributários que apresenta saldo a partir de 2019.

Em contrapartida, o estado de São Paulo apresentou redução constante desde 2019, dessa forma o saldo das provisões no passivo circulante diminuíram de 9,58% em 2017 para 6,56% em 2021. De igual maneira, mas com uma redução pouco significativa, o estado do Rio de Janeiro apresentou uma diminuição de 0,61% em 2017 para 0,48% em 2021. O estado de Minas Gerais, entretanto, não apresentou contas de provisão no passivo circulante no período analisado entre 2017 e 2021.

Durante o período analisado, observou-se uma baixa representatividade das provisões de curto prazo no passivo circulante. Essa conclusão se deve ao fato do estado de Minas Gerais não ter registrado provisões de curto prazo, e para os estados Rio de Janeiro e Espírito Santo, até 2020, a representação foi pouco significativa, não ultrapassando 1,6%.

Todavia, destaca-se a conta “provisão de repartição de créditos” que no ano de 2021, no estado do Espírito Santo, representou aproximadamente 25% do passivo circulante do estado. E o estado de São Paulo, que apesar de apresentar uma tendência de redução é aquele cujo os saldos durante todo o período analisado, com exceção de 2021, se mantiveram mais altos que os demais estados, representando 10% do passivo circulante em 2018 e 2019.

Tabela 7

Análise das contas de provisão no passivo não circulante

REPRESENTATIVIDADE DAS CONTAS DE PROVISÃO DO PASSIVO NÃO CIRCULANTE					
ESPÍRITO SANTO	2017	2018	2019	2020	2021
	PNC	PNC	PNC	PNC	PNC
PROVISÕES	34,81%	36,78%	31,33%	24,91%	51,58%
TRABALHISTAS	-	-	0,02%	0,02%	5,00%
CÍVEIS	-	-	-	1,34%	0,88%
FISCAIS	-	-	-	-	1,03%
PREVIDENCIÁRIA	21,95%	23,67%	31,31%	23,54%	38,16%
REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS	-	-	-	-	0,97%
RISCOS DE CONTRATOS PPP	-	-	-	-	-
OUTRAS	12,86%	13,11%	-	-	5,56%

MG	2017	2018	2019	2020	2021
	PNC	PNC	PNC	PNC	PNC
PROVISÕES	0,00%	0,48%	0,46%	0,49%	0,47%
TRABALHISTAS	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
CÍVEIS	-	-	-	-	-
FISCAIS	-	-	-	-	-
PREVIDENCIÁRIA	-	0,48%	0,46%	0,49%	0,47%
REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS	-	-	-	-	-
RISCOS DE CONTRATOS PPP	-	-	-	-	-
OUTRAS	-	-	-	-	-
RIO DE JANEIRO	2017	2018	2019	2020	2021
	PNC	PNC	PNC	PNC	PNC
PROVISÕES	44,12%	53,23%	11,95%	2,51%	4,60%
TRABALHISTAS	0,19%	0,14%	0,30%	0,24%	0,27%
CÍVEIS	0,11%	0,09%	0,19%	0,11%	0,19%
FISCAIS	0,01%	0,01%	0,02%	0,02%	0,07%
PREVIDENCIÁRIA	43,71%	52,91%	11,29%	2,00%	3,94%
REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS	-	-	-	-	-
RISCOS DE CONTRATOS PPP	-	-	-	-	-
OUTRAS	0,10%	0,07%	0,16%	0,15%	0,14%
SÃO PAULO	2017	2018	2019	2020	2021
	PNC	PNC	PNC	PNC	PNC
PROVISÕES	71,96%	73,61%	77,35%	75,07%	73,30%
TRABALHISTAS	0,08%	0,07%	0,03%	0,02%	0,07%
CÍVEIS	0,02%	0,02%	0,01%	0,01%	0,01%
FISCAIS	0,00%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
PREVIDENCIÁRIA	71,58%	73,32%	77,19%	74,91%	73,00%
REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS	-	-	-	-	-
RISCOS DE CONTRATOS PPP	-	-	-	-	-
OUTRAS	0,28%	0,20%	0,12%	0,12%	0,21%

Fonte: Elaboração própria.

*Resultados que aparecem como 0,00% foram apresentados na tabela, pois as contas do balanço patrimonial possuem saldo.

Em geral, analisou-se que as provisões estão predominantemente alocadas no passivo não circulante. As provisões demonstram-se como uma conta expressiva nos balanços dos estados, como por exemplo no ano de 2018 para o estado do Rio de Janeiro, e 2021 para o Espírito Santo, representando mais de 50% do passivo não circulante. Assim como, podemos destacar que para o estado de São Paulo a conta de provisões corresponde a mais de 70% do passivo não circulante em todos os anos levantados.

Paralelo a isso, a conta de provisão com maior representatividade em relação ao passivo, quando observados todos os estados selecionados, é a provisão matemática ou previdenciária, que compreende as obrigações relacionadas aos benefícios futuros a serem pagos aos beneficiários da previdência. A conta, evidenciada no passivo não circulante, aparece em todo o período analisado, com exceção do ano de 2017 na demonstração do estado de Minas Gerais.

Em contraste, pôde-se observar que, as provisões no passivo não circulante no estado do Espírito Santo apresentam crescimento substancial de 34,81% em 2017 para 51,58% em 2021, esse crescimento é atribuído às contas de provisão previdenciária e ao aumento da conta de riscos trabalhistas, assim como ao saldo constante da conta “outras provisões”.

O estado de São Paulo, apresenta estabilidade com os dados divulgados, pois em todo o período o saldo das provisões se manteve com alta representatividade no seu passivo não circulante. De igual forma o estado de Minas Gerais apresenta constância nos saldos divulgados, ainda assim, entre os estados é o que apresenta os menores saldos chegando ao máximo de 0,49% de representatividade no passivo não circulante. Em contrapartida, o estado do Rio de Janeiro tem uma variação negativa pois chegou a apresentar 53,23% em 2018, decaindo para 4,56% em 2021.

Com base nos dados coletados, apresentados na tabela acima, não foi possível estabelecer um padrão sobre o comportamento dos valores apresentados no balanço patrimonial. Apesar da análise vertical fornecer uma perspectiva da contribuição de cada provisão para o total do passivo, as variações discrepantes entre os estados durante o período impedem a identificação de tendências uniformes nas provisões.

Este estudo consolida e amplia pesquisas anteriores sobre a aderência e conformidade da NBC TSP 03, no contexto da provisão no setor público, tendo em vista que o tema ainda é pouco explorado.

Assim, corrobora as conclusões de Nascimento et al. (2019), que abordam sobre a implementação da NBC TSP 03 e o processo de convergência às normas internacionais. Além disso, este estudo também colabora com a pesquisa de Leitão e Pessoa (2023), na qual verificou-se a aderência da NBC TSP 03 em relação à evidenciação e divulgação das provisões e dos passivos contingentes nas capitais brasileiras.

5. CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo descrever e analisar como os estados da região sudeste aderiram ao que está previsto na NBC TSP 03 sobre as provisões. Para atingir o objetivo, verificou-se a conformidade dos critérios referente ao reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões no setor público, no período de 2017 a 2021.

Os resultados evidenciaram que os estados da região sudeste cumprem parcialmente os critérios estabelecidos pela norma. Observou-se que nos estados do Espírito Santo e São Paulo, houve uma evolução significativa na divulgação da informação após obrigatoriedade. Por outro lado, nos estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro, foi constatada uma regressão na

qualidade das informações divulgadas. Ademais, verificou-se que as notas explicativas apresentadas carecem de informações detalhadas sobre as provisões, o que compromete a transparência e qualidade das informações.

Quanto ao resultado da análise da evolução dos saldos das contas de provisão, concluiu-se que o saldo das contas de provisão estão alocados principalmente no passivo não circulante dos estados. E, entre as contas de provisão, a provisão previdenciária, também alocada no passivo não circulante, é a que possui maior representatividade em todo o período analisado.

A pesquisa indica que os estados do Espírito Santo e São Paulo mantiveram resultados mais equilibrados, tanto em relação aos critérios normativos quanto ao saldo das provisões. Em contraste, o estado de Minas Gerais apresentou um retrocesso na divulgação das provisões, entretanto manteve o saldo das provisões equilibrado durante o período, ainda que pouco representativo. Quanto ao estado do Rio de Janeiro não ocorreu melhoras na divulgação, mas o saldo das contas de provisão apresentou variações significativas no período.

Portanto, observados os indicadores utilizados nesta pesquisa, e os dados obtidos por meio das demonstrações contábeis divulgadas pelo estados, concluiu-se que a NBC TSP 03, ainda não está institucionalizada entre os estados brasileiros. Isso porque, apesar de normativamente definido, pode-se observar que o processo ainda está em período de adaptação entre os entes, marcado por grande variação nos métodos e qualidade da divulgação. Essa variação evidencia que ainda existem desafios para que seja alcançada uma completa aderência aos critérios normativos.

Diante dos argumentos supracitados, é válido destacar que embora haja indícios de progresso quanto às provisões no setor público, ainda há impasses para alcançar a uniformidade na aplicação da norma. A análise dos balanços e notas explicativas dos estados evidenciam a necessidade contínua de aprimorar as informações apresentadas. Este aspecto é crucial não apenas para assegurar a qualidade e transparência da informação, mas também para cumprir com objetivo do processo de convergência de alinhamento das práticas contábeis.

Como limitações da pesquisa pode-se citar que durante um período da coleta, o site do estado de Minas Gerais apresentou inconsistências, impossibilitando que fossem extraídas informações necessárias. Em relação a análise de dados, por se tratarem de estados com estruturas e tamanhos diferentes, encontrou-se certa limitação ao fazer uma comparação direta dos dados divulgados por eles.

Para futuras pesquisas, recomenda-se verificar detalhadamente o que motiva as variações nas contas de provisões e se estas estão devidamente apresentadas nas notas explicativas. Assim como, recomenda-se a continuidade das pesquisas sobre o tema de provisões no setor público que ainda carece de trabalhos.

REFERÊNCIAS

- Anessi-Pessina, E., Nasi, G., & Steccolini, I. (2008). *Accounting reforms: Determinants of local governments' choices*. *Public Administration Review*, 68(5), 905-917. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00455.x>
- Araújo, D. M. D. C. de. (2012). *A reforma contábil em Instituições Federais de Ensino de Pernambuco: Um estudo multicaso da aderência ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Dissertação de mestrado)*. Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, Brasil. <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/10237>

- Barbosa Neto, J. E., & Colauto, R. D. (2010). *Teoria institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos*. Contexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS, 10(18), 63-74. <http://www.spell.org.br/documentos/ver/47666/teoria-institucional%E2%80%93estudo-bibliometrico-em-anais-de-congressos-e-periodicos-cientificos>
- Bogdan, R. C., & Biklen, S. K. (1994). *Investigação qualitativa em educação* (M. J. Alvarez, S. B. dos Santos, & T. M. Baptista, Trans.). Porto Editora.
- Brasil. Conselho Federal de Contabilidade. (2007). Resolução CFC nº 1.111, de 30 de dezembro de 2007. Aprova a *NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis*. Diário Oficial da União.
- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2021). *MCASP: Manual de contabilidade aplicada ao setor público* (9ª ed.).
- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. (2015). Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015. Aprova o *Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)*. Tesouro Nacional.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). *NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. Resolução CFC nº 1.203/09, alterada pela Resolução CFC nº 1.429/13.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2021). Revista Brasileira de Contabilidade divulga chamada de trabalhos sobre a convergência contábil no Brasil. Disponível em <https://cfc.org.br/sem-categoria/revista-brasileira-de-contabilidade-divulga-chamada-de-trabalhos-sobre-a-convergencia-contabil-no-brasil/>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2023). *CTSP 01 – Provisões e passivos contingentes* (NBC CTSP 01). Disponível em https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/CTSP_01.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade. (2023). *Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Disponível em <https://www.cfc.org.br/nbc-tsp>
- Costa, J. I. de F., Travassos, S. K. de M., Libonati, J. J., Ribeiro Filho, J. F., & Soares, V. S. (2013). *Regime de competência aplicado ao setor público: Análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros*. Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS, 10(3), 240-253. <https://www.redalyc.org/journal/3372/337228655005/html/>
- 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*. Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis. <https://anpcont.org.br/pdf/2016/CPT219.pdf>
- Gama, J. R., & Caliman, D. R. (s.d.). *Provisões e passivos contingentes no setor público*. Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo. Disponível em <https://crc-es.org.br/arquivos/19417>.
- Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. de. (2014). *Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e*

- bottom-up*. Revista de Administração Pública, 48(1), 183-206.
<https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>
- Ignacio, S. S. (2010). *Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.
<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-10122010-152748/pt-br.php>
- Luz, I. P. da, Lisboa, F. V., Lavarda, C. E. F., & Vicente, E. F. R. (2018). *Teoria Institucional: Uma Análise Bibliométrica na Pesquisa em Contabilidade*. Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC), 12(4).
<https://www.repec.org.br/repec/article/view/1873>
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de metodologia científica* (5ª ed.). Atlas. <https://ria.ufrn.br/jspui/handle/123456789/1239>
- Martins, A. S. R., Frare, A. B., & Quintana, A. C. (2021). *O perfil dos contadores públicos e das Instituições da Rede Federal de Ensino diante das NBC TSP à luz das estratégias de legitimidade de Suchman*. NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia, 11, 1-14. Disponível em: <https://navus.sc.senac.br/index.php/navus/article/view/1578>
- Mendes, C. S. (2019). *Análise do processo de Convergência da Contabilidade Pública no Brasil às Normas Internacionais do Setor Público* (Monografia de Especialização em Administração Pública, Planejamento e Gestão Governamental). Fundação João Pinheiro - Escola de Governo Professor Paulo Neves, Belo Horizonte. Orientador: Giovanni José Caixeta. Disponível em: <http://repositorio.fjp.mg.gov.br/handle/mono/2576>
- Ministério da Fazenda. (2008). Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008.
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=24439&visao=original>
- Morais, L. M. de, Vicente, E. F. R., & Platt Neto, O. A. (2012). *A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas*. Revista de Gestão e Contabilidade da UFSC. Disponível em: <https://doi.org/10.34629/ric.v6i2.01-20>
- Nascimento, G. C., Rodrigues, V. J. R. J., & Megliorini, E. *Conceitos da teoria institucional: fonte propulsora de evolução para a gestão de desempenho*. Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/761>
- Nascimento, R. S., Almeida, F. S., & Viotto, R. (2019). *Avaliação do nível de aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes) em face da convergência internacional da contabilidade pública brasileira*. Revista Controle, 17(2), 148-176.
<https://doi.org/10.32586/rcda.v17i2.557>
- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). (2016). *Estrutura conceitual*. <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>
- Oliveira, M. F. de. (2011). *Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisas em Administração*. UFG. Disponível em https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/567/o/Manual_de_metodologia_cientifica_-_Prof_Maxwell.pdf

- Pereira, S. C. R. (2018). *A influência do sistema de controle interno na divulgação de provisões e de passivos contingentes no setor público* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração de Empresas, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). https://anpcont.org.br/pdf/2019_CPT94.pdf
- Pessoa, M. do S. da C. M., & Leitão, C. R. S. (2023). *Evidenciação das provisões e dos passivos contingentes: um estudo nas capitais brasileiras*. *Brazilian Journal of Development*, 9(1), 4839–4865. <https://doi.org/10.34117/bjdv9n1-334>
- Potter, B. (2005). *Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change*. *Abacus*, 41(1), 1-21.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico* (2ª ed.). Feevale.
- Reis, H. da C. (2001). *Impactos da LRF sobre a lei n. 4.320* (Cadernos IBAM, 2). Instituto Brasileiro de Administração Municipal. <http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/3481>
- Sá-Silva, J. R., Almeida, C. D. de, & Guindani, J. F. (2009). *Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas*. *Revista Brasileira De História & Ciências Sociais*, 1(1). Recuperado de <https://periodicos.furg.br/rbhcs/article/view/10351>
- Scapens, W. R. (2006). *Understanding management accounting practices: A personal journey*. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.001>
- Silva, T. S., & Carraro, W. B. W. H. *Análise do cumprimento das exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes em empresas de mineração, siderurgia e metalurgia*. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/325>
- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro.(2015). Publicada portaria com regra de transição para DCASP. Disponível em <siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=482>
- Soares, M., & Scarpin, J. E. (2010). *A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta*. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 9(27), 25–42. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>
- Soeiro, T. de M., & Wanderley, C. de A. (2019). *A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: Uma revisão*. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(89), 291-316. <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>
- Söthe, A., & Scarpin, J. E. (2009). *Estudo nº 14 do IFAC: Impactos na implementação do regime de competência no governo municipal de Iporã do Oeste – SC*. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Acre (IFAC). Blumenau. Disponível em <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos102010/290.pdf>
- Zucker, L.G. (1987). *Institutional Theories of Organization*. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464. <http://dx.doi.org/10.1146/annurev.so.13.080187.002303>