

Avaliação da representatividade das Contingências nas Demonstrações Contábeis das Cias. Abertas com o reporte dos Auditores Independentes nos Principais Assuntos de Auditoria

Aluno(a): Gabriel Angonese Giaretta
Orientador(a) no TCC II: Prof. Me. Fernando Andrade Pereira
Orientador(a) no TCC I: Prof. Me. Fernando Andrade Pereira
Semestre: 2021-4

Resumo

Em 2016 foi regulamentada a introdução da seção Principais Assuntos de Auditoria (PAA) no Relatório do Auditor Independente. A comunicação dos PAAs torna o relatório de auditoria mais informativo, mostrando os pontos que mais exigiram a atenção do auditor. Em 2018 o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) evidenciou, em estudo realizado, que os principais assuntos reportados pelos auditores em seus relatórios são as Contingências. Neste sentido, o presente estudo tem por objetivo analisar a representatividade das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes nas demonstrações Contábeis das Cias. Abertas que obtiveram tal reporte dos Auditores Independentes nos PAA. Quanto aos procedimentos técnicos caracteriza-se como uma pesquisa documental, em relação aos objetivos, uma pesquisa descritiva e, quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa. Para a realização deste estudo foram tabulados e tratados os dados das 77 Cias que se enquadraram na amostra da pesquisa. Os resultados demonstram que, em todos os anos estudados, as firmas de auditoria PricewaterhouseCoopers, KPMG e Ernst & Young realizaram, juntas, um percentual superior a 65% dos relatórios das empresas da amostra. As provisões trabalhistas tiveram média de 27% sobre o total das provisões. As provisões tributárias e fiscais, 36%, em média, e as provisões cíveis 32%. Em relação ao ativo total e ao endividamento das empresas, as provisões representam cerca de 4% sobre o primeiro e de 6% a 7% sobre o segundo. Para este achado foram consideradas somente as provisões contabilizadas, consideradas como prováveis de realização. Para o total de provisões divulgadas em notas explicativas, considerando a soma das consideradas prováveis e possíveis de realização, observa-se a representatividade de cerca de 25% a 28% sobre o ativo e cerca de 30% sobre o endividamento. Foram realizados, também, esses mesmos estudos separando as empresas por segmento de atuação. O segmento Consumo não Cíclico apresentou os menores percentuais, enquanto o segmento Petróleo, Gás Natural e Biocombustível apresentou os valores mais relevantes.

Palavras-chave: Principais Assuntos de Auditoria. Contingências. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

1 Introdução

Em acompanhamento ao cenário internacional, em junho de 2016 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) traduziu e regulamentou novas normas com efeito para as demonstrações financeiras encerradas após 31 de dezembro de 2016, e entre outras alterações,

ocorreu a inclusão dos Principais Assuntos de Auditoria – PAAs (Fagundes, 2020). A comunicação dos principais assuntos de auditoria torna o relatório de auditoria mais informativo, mostrando os pontos que mais exigiram a atenção do auditor. Dessa forma, pode-se destacar que há uma maior transparência sobre a auditoria realizada.

Attie (2018, p. 127) aponta que a comunicação dos principais assuntos de auditoria também pode fornecer aos usuários previstos uma base para obtenção de informações adicionais com a administração e com os responsáveis pela governança sobre determinados assuntos relacionados à entidade, às demonstrações contábeis auditadas ou à auditoria realizada.

Em 2018 o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) divulgou o resultado de um estudo a respeito dos Principais Assuntos de Auditoria, evidenciando que os principais assuntos reportados pelos auditores em seus relatórios são as Contingências, representando 26% de todos os PAA's reportados em 2016 e 29% em 2017. Fagundes (2020), apontou 21,9% em 2018 e 22,9% em 2019 a respeito da NBC TG 25- Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

A NBC TG 25- Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes aborda o tema dos provisionamentos, necessários a contabilidade, de fatos que não expressam certeza em relação a seu valor e data de realização. “Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.” (NBC TG 25, CFC, 2017)

Dessa forma, este estudo tem como objetivo geral avaliar a representatividade das Contingências na Cias. Abertas que obtiveram o reporte dos Auditores Independentes nos Principais Assuntos de Auditoria. Analisar-se-á o conjunto de companhias listadas brasileiras nos anos de 2018 e 2019 que obtiveram reporte em seu Relatório de Auditoria, na aba Principais Assuntos de Auditoria, do tema Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Baseado na questão “Qual é a representatividade das Contingências nas Demonstrações Contábeis das Cias. Abertas com o reporte dos Auditores Independentes nos Principais Assuntos de Auditoria?”, procurar-se-á alcançar os objetivos específicos: (a) avaliar as empresas que obtiveram reporte sobre os riscos com contingências nos PAA's; (b) elaborar uma análise das DC's das empresas que tiveram PAA's sobre contingências; e (c) apresentar uma análise da representatividade das contingências perante as DC's.

Pode-se justificar a realização deste estudo pelo fato de as Provisões e Passivos Contingentes serem um dos assuntos mais reportados pelos auditores em seus Relatórios, na seção Principais Assuntos de Auditoria. Em função deste fato, compreende-se que pode haver uma alta taxa de incidência dos passivos contingentes nas demonstrações contábeis dessas empresas.

2 Referencial Teórico

Por ser uma ciência social, a Contabilidade é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua. Assim, as diferenças históricas, os valores culturais e as estruturas políticas, legais e econômicas de cada país acabam refletindo-se nas práticas contábeis em vigor. (NIYAMA, 2021) Essas diferenças não permitem que exista uma harmonização entre diferentes ambientes. Pela análise da evolução do pensamento contábil, percebe-se que a Contabilidade é uma área de conhecimento cuja evolução sempre esteve associada ao desenvolvimento das atividades mercantis, econômicas e sociais. (FAVERO *et. al.*, 2011)

Dessa forma, como resultado da globalização, ao longo dos tempos houve o processo de expansão dos mercados, tornando-os cada vez mais interligados. Alves (2017) afirma que é certo que ela precisa acompanhar a evolução de forma globalizada, pois as suas práticas

devem ser identificadas e entendidas de modo universal. Busca-se, por conseguinte, uma uniformidade para que as avaliações e comparações possam ser realizadas facilmente em qualquer lugar do mundo. Essa necessidade acabou por dar início à uma internacionalização das normas e relatórios contábeis, visando relatórios “padrões”, ou ao menos, mais compreensíveis em lugares diferentes daquele em que foram emitidos.

No Brasil, esse processo denominado como processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade iniciou por volta de 2000 pelo projeto de Lei 3741/2000, que antecedeu a promulgação da Lei 11.638 em dezembro de 2007.

Até então, a contabilidade brasileira era regida pela Lei 6.404/1976, tornando-se um processo engessado, onde tudo era baseado numa regra. Como primeiro passo para este processo de convergência, em 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis(CPC), relacionado às normas do setor privado. O CPC tem como objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade. O intuito é permitir a emissão de normas pelas entidades reguladoras brasileiras, visando à centralização e à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

O passo seguinte desse processo de convergência ocorreu com as alterações na Lei das Sociedades Anônimas (6.404/1976), promovidas pelas leis nº 11.638/2007, 11.941/2009 e 12.973/2012, introduzindo novos conceitos, métodos e critérios contábeis e fiscais, buscando harmonizar as regras contábeis adotadas no Brasil aos padrões internacionais de contabilidade (International Financial Report Standart - IFRS). Silva Jr. (2018) afirma que esses passos foram de suma importância à medida que recepcionaram a transparência internacional de regras e informações contábeis que passaram a ser observadas por todas as companhias abertas e pelas empresas de grande porte, quando da elaboração de suas demonstrações contábeis.

Esses novos conceitos e critérios adotados são frutos do IASB -International Accounting Standards Board, que é o órgão internacional que emite as normas padrões internacionais de contabilidade (IFRS). O órgão mantém um processo de elaboração de normas sistemático, aberto, participativo e transparente, interagindo com investidores, reguladores, empresários e com a profissão contábil em geral, tornando-se assim muito mais eficiente.

Outro importante órgão é o IFAC– International Federation of Accountants, que é a organização mundial da profissão de auditoria destinada ao interesse público. Visa fortalecer a profissão e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais. O IFAC é o órgão responsável pelas normas internacionais de auditoria. Em 2016, através das ISA’s do IFAC, o Brasil traduziu e introduziu o Novo Relatório de Auditoria, que representou uma das mais significativas mudanças na forma da auditoria já realizada.

Para fins deste estudo, a norma NBC TG 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes que segue o IAS 37 do IASB convergida pelo CPC 25 representa a base de fundamentação teórica, conjuntamente com a NBC TA 701 Principais Assuntos de Auditoria emitida pelo IFAC, através da ISA 701, que justifica a base de dados em função dos riscos apontados pelos auditores nas Demonstrações Contábeis que são examinadas.

2.1 NBC TG 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

A norma NBC TG 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes trata a respeito de como reconhecer e como realizar o procedimento de contabilização de provisões e como julgar os passivos e ativos contingentes. Esse grupo representa fatos que não são certezas, mas podem, futuramente, levar a saídas significativas do patrimônio, e por este motivo, necessitam ser julgadas de forma concisa para que sua contabilização e/ou divulgação ocorra de

forma mais próxima à realidade que se sucederá futuramente.

Como Gelbcke *et.al.* (2018) define, os passivos normalmente são compostos por obrigações definidas, certas e normalmente suportadas por documentação que não deixa incerteza quanto à valor e data prevista de pagamento. Todavia, há passivos que também devem ser registrados, apesar de não terem data fixada para pagamento ou mesmo não conterem expressão exata de seus valores. Esses passivos são regidos pela NBC TG 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Visando o processo de convergência, a NPC 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, emitido pelo IBRACON, foi aprovada para as companhias abertas e foi utilizada a partir de 2006. Em 2008, tornou-se obrigatório o seu uso também para as instituições financeiras. A NPC 22 já tinha a intenção de convergência com as práticas contábeis internacionais (IAS 37) e estabeleceu critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação aplicáveis a provisões, contingências passivas e contingências ativas. (Gelbcke *et.al.*, 2018)

Em 2010 tornou-se obrigatória, para as companhias abertas, a aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que substituiu a NPC 22.

De acordo com Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013), as provisões são componentes importantes de um sistema contábil e se prestam a atender ao regime de competência dos fatos ocorridos, diferenciando-se do regime de caixa que depende da entrada ou saída de recursos de recursos financeiros.

A norma é clara e concisa em afirmar que provisões são passivos de prazo ou valor incertos e que por serem denominados como passivos, devem ser contabilizados. As provisões originam-se de eventos passados, transformando-se em uma obrigação presente, e em que se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Os Passivos contingentes, por sua vez, seguem por uma bifurcação, em que podem ser classificados como: (a) obrigação possível, derivada de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade (CFC. NBC TG 25), ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. (CFC. NBC TG 25).

Pereira, Giuntini e Boaventura (2002) esclarecem que contingência é o termo utilizado para definir ativos que não são reconhecidos, pois sua existência apenas será confirmada pela ocorrência de um acontecimento futuro que não esteja sob o total controle da entidade.

Quanto aos Ativos Contingentes, a norma os define como um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

O Quadro 1 apresenta as principais diferenças entre Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Quadro 1- Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

| Quanto à: | PROVISÕES | PASSIVOS CONTINGENTES | | ATIVOS CONTINGENTES |
|------------------|--------------------|------------------------------|--------------------|----------------------------|
| 1) Probabilidade | Obrigação presente | Obrigação Possível | Obrigação presente | Ativo possível |
| 2) Derivação | Eventos passados | Eventos passados | Eventos passados | Eventos passados |

| | | | | |
|--------------------|--------------------------|---|---|---|
| 3)Verificabilidade | Gerará saída de recursos | Será confirmada apenas pela ocorrência de eventos futuros incertos, não totalmente sob o controle da entidade | Não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação. | Será confirmada apenas pela ocorrência de eventos futuros incertos, não totalmente sob o controle da entidade |
| 4)Valor e/ou prazo | Incertos | Incertos | Não há como ser mensurado | Incertos |

Fonte: Adaptado de NBC TG 25 (CFC)

Percebe-se, de acordo com o Quadro 1, que todos os itens configuram-se como de valor e/ou prazo incertos e derivados de eventos passados. Sua diferenciação ocorre quanto a sua obrigação (se presente ou provável) e sua possível -ou não- saída de recursos. Da correta classificação dos fatos depende a sua correta contabilização.

Ainda de acordo com Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013), a norma determina que a decisão de constituir provisões para contingências tributárias ou legais ou apenas divulgá-las deve ser embasada em laudos de experts. A possibilidade de se tomar decisões discricionárias em situações que sejam de interesse dos gestores pode facilitar a prática de gerenciamento de resultado.

Para as Provisões e Passivos Contingentes, utiliza-se o seguinte entendimento:

- Se houver obrigação presente que **provavelmente** requer uma saída de recursos: reconhecer-se-á e divulgar-se-á
- Se houver obrigação **possível** ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos: nenhum reconhecimento deve ser realizado, apenas bastando sua divulgação.
- Se houver obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é **remota**: não será reconhecido e nem divulgado.

Quadro 2 – Reconhecimento de Provisões e Passivos Contingentes

| | | |
|----------|--------------------------------|--------------------------------|
| Provável | Reconhecer a provisão | Divulgar a provisão |
| Possível | Nenhuma provisão é reconhecida | Divulgar o passivo contingente |
| Remota | Nenhuma provisão é reconhecida | Nenhuma divulgação é requerida |

Fonte: Adaptado de NBC TG 25 (CFC)

De acordo com o quadro 2, compreende-se que se deve reconhecer uma provisão apenas quando uma saída de recursos for provável, ou seja, existe uma chance maior que 50% de o fato ocorrer. Se o fato for possível, deve-se apenas divulgá-lo em notas explicativas.

Para os Ativos contingentes, utiliza-se o seguinte entendimento:

- A entrada de benefícios econômicos é **praticamente certa**: o ativo não é considerado como contingente, sendo tratado como um ativo puro.
- A entrada de benefícios econômicos é **provável**, mas não praticamente certa: nenhum ativo será reconhecido, sendo necessário apenas divulgá-lo.
- Se houver obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é **remota**: não será reconhecido e nem divulgado.

Quadro 3 – Reconhecimento de Ativos Contingentes

| | | |
|--------------------|--|--------------------------------|
| Praticamente certa | Tratar-se-á como um ativo não contingente. | |
| Possível | Nenhum ativo é reconhecido | Divulgar o ativo contingente |
| Remota | Nenhum ativo é reconhecido | Nenhuma divulgação é requerida |

Fonte: Adaptado de NBC TG 25 (CFC)

De acordo com o quadro 3, necessita-se de observar que o tratamento dado aos ativos contingentes deve ser muito conciso e consciente, sendo tratado por muitos autores como praticamente certo quando a entidade possuir mais de 95% de certeza de sua realização, ou quanto a incerteza sobre sua realização é muito insignificante.

De acordo com Iudicibus *et. al.*, (2008), a classificação das Provisão, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes deve ser reavaliada periodicamente, e, em caso de mudança, dever-se alterar o procedimento contábil adotado.

2.2 NBC TA 701 Principais Assuntos de Auditoria

Da mesma forma que as normas brasileiras de contabilidade foram sendo adaptadas ao padrão das normas internacionais, as normas de auditoria também se reestruturam, passando assim, a adotar as Normas Internacionais de Auditoria (NIAs), ou ISAs (International Standards on Auditing), e ocasionando algumas mudanças no relatório dos auditores independentes. (Bouvié, 2019)

A Sessão Principais Assuntos de Auditoria foi introduzida no Novo Relatório do Auditor, a partir de 2016. Tal mudança sucedeu-se para que pudesse haver mais esclarecimento a respeito de certos assuntos considerados pelos auditores para os usuários desta demonstração, ou seja, acionistas, investidores e empresários. De acordo com a NBC TA 701, os principais assuntos de auditoria são aqueles que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente.

Ainda conforme a NBC TA 701, o auditor deve determinar quais assuntos, entre os comunicados aos responsáveis pela governança, exigiram atenção significativa na realização da auditoria, considerando áreas avaliadas como de maior risco de distorção, estimativas contábeis que apresentam alto grau de incerteza, e os efeitos de fatos ou transações significativas ocorridas no período.

Deve, o auditor, apresentar os Principais Assuntos de Auditoria sempre que for obrigado por lei ou regulamento, ou sempre que ele decidir comunicá-los. O único momento em que não pode haver a divulgação é quando o auditor se abstém de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis.

É importante salientar que a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor:

- a) não substitui a divulgação, nas demonstrações contábeis, que a estrutura aplicável de relatórios financeiros exige que a administração faça ou que são necessárias para atingir o objetivo de apresentação adequada;
- b) não substitui a emissão de opinião modificada por parte do auditor;
- c) não substitui a apresentação de relatório;
- d) não é uma opinião separada sobre os assuntos tomados individualmente.

2.3 Estudos Precedentes

Estudos precedentes a respeito do tema preconizado por este artigo já foram realizados, buscando resolver objetivos específicos. Mencionados serão, para que possam servir como base de pesquisa complementar do tema, além de auxílio no entendimento do presente artigo.

Jesus *et al.* (2016) buscou compreender o impacto do reconhecimento dos passivos contingentes na situação econômica das empresas brasileiras auditadas pelas big four. Através de seu estudo, pode averiguar que os passivos contingentes identificados compreendiam os de natureza fiscal (96%), trabalhista (92%), cível (90%) e ambiental (raro). No que tange a situação econômica das empresas, considerando o possível reconhecimento dos passivos contingentes, identificou que 60% das empresas diminuíram seu lucro em mais de 100% e 6% apresentariam a situação de passivo a descoberto.

Fagundes (2020) analisou o efeito da troca de auditor independente nos principais assuntos de auditoria nas empresas listadas brasileiras. Em seu estudo, pode observar a representatividade dos PAAs comunicados. O principal assunto de auditoria reportado pelos auditores diz respeito à NBC TG 25 Provisões, Passivos contingentes e Ativos contingentes, representando 21,9% em 2018 e 22,9% em 2019.

Rosa (2018) em seu estudo denominado Representatividade e Nível de Evidenciação das Provisões e Passivos Contingentes Fiscais nas Companhias de Capital Aberto Brasileiras, analisou a representatividade das provisões e passivos contingentes, elaborando duas proporções: i) o quociente entre o total das provisões fiscais em relação ao total das provisões da companhia, e ii) o quociente entre o total das provisões fiscais em relação ao total exigível na respectiva companhia em análise da amostra. Em análise aos resultados obtidos, foi possível perceber que o grau de representatividade dos passivos contingentes fiscais é relativamente maior do que os provisionamentos fiscais.

Pinto *et al.* (2014) objetivaram identificar se a evidenciação quantitativa e qualitativa de provisões e passivos contingentes está relacionada com o valor de mercado das companhias abertas brasileiras, e quais fatores estão relacionados com esse nível de evidenciação. Através do estudo, pode-se concluir que a média de evidenciação obrigatória de provisões e passivos contingentes em notas explicativas era de 54,2%, ou seja, as empresas não estavam divulgando de maneira completa o que é exigido no CPC 25. Os coeficientes positivos e significativos de determinadas variáveis sugerem que quanto maior o lucro por ação, quanto maior o endividamento e a provisão por ação, maior a probabilidade de a empresa divulgar informações sobre a provisão e o passivo contingente acima da média do setor de atuação.

3. Aspectos Metodológicos

3.1 Delineamento da pesquisa

3.1.1 Tipologia em relação aos procedimentos técnicos

Quanto aos procedimentos técnicos, realiza-se uma pesquisa documental das demonstrações contábeis das Cias abertas que obtiveram reporte da NBC TG 25 em seu relatório de auditoria, na seção Principais Assuntos de Auditoria. Afirma ALMEIDA (2011) que neste tipo de pesquisa faz-se análise de documentos organizacionais, governamentais ou mesmo de um indivíduo que ainda não tenham sido trabalhados nesse sentido. A análise dos documentos pode se referir a materiais existentes – como diários – que não foram ainda usados, como dados em outros contextos. As vezes eles se referem a conjuntos de dados existentes de outros contextos – como estatísticas oficiais (Flick, 2012).

3.1.2 Tipologia em relação aos objetivos

Em relação aos objetivos, a pesquisa descritiva sanará estes, tornando-os claros e exemplificativos. Martins (2015) descreve esse tipo de pesquisa com o objetivo de descobrir e observar fenômenos existentes, situações presentes e eventos, procurando descrevê-los, classificá-los, compará-los, interpretá-los e avaliá-los, com o objetivo de aclarar situações para idealizar futuros planos e decisões.

3.1.3 Tipologia em relação à forma de abordagem do problema

Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa. Martins Junior (2015) afirma que a pesquisa qualitativa se configura como a descrição dos dados obtidos através de instrumentos de coleta dos dados, tais como: entrevistas, observações, descrição e relatos. Consiste em buscar a compreensão particular daquilo que se está investigando, não se preocupando com generalizações, princípio e leis.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Os dados serão coletados das companhias listadas que apresentaram reporte, na seção de Principais Assuntos de Auditoria, de Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes nos anos de 2018, 2019 e 2020, através do site da B3. Os Documentos a serem analisados compreendem as Demonstrações Financeiras Padronizadas, representadas pelas demonstrações contábeis e o relatório do auditor independente.

Os dados que serão extraídos são: total das provisões fiscais/tributárias; total das provisões trabalhistas; total das provisões cíveis; total das provisões ambientais; total das demais provisões; total dos passivos contingentes; valor do ativo total; valor do passivo circulante e não circulante. Posteriormente, serão realizadas as seguintes fórmulas matemáticas:

Quadro 4 – Fórmulas a serem utilizadas

| | | |
|---|---|--|
| Cociente entre passivos contingentes contabilizados e ativo | Explicita a representatividade dos passivos contingentes contabilizados frente à liquidez geral | $\frac{PCC}{Ativo\ Total} \times 100$ |
| Cociente entre passivos contingentes contabilizados e passivo total | Explicita a representatividade dos passivos contingentes contabilizados perante o endividamento total | $\frac{PCC}{Passivo\ Circ. + Passivo\ não\ circ.} \times 100$ |
| Cociente dos passivos contingentes contabilizados e passivos contingentes não contabilizados sobre o ativo | Explicita a representatividade dos passivos contingentes contabilizados e passivos contingentes não contabilizados frente à liquidez geral | $\frac{PCC + PCNC}{Ativo\ Total} \times 100$ |
| Cociente dos passivos contingentes contabilizados e passivos contingentes não contabilizados sobre o passivo | Explicita a representatividade dos passivos contingentes contabilizados e passivos contingentes não contabilizados perante o endividamento total. | $\frac{PCC + PCNC}{Passivo\ Circ. + Passivo\ não\ circ.} \times 100$ |

Elaborado pelo autor (2021)

Passivos contingentes contabilizados são as contingências apresentadas no Balanço

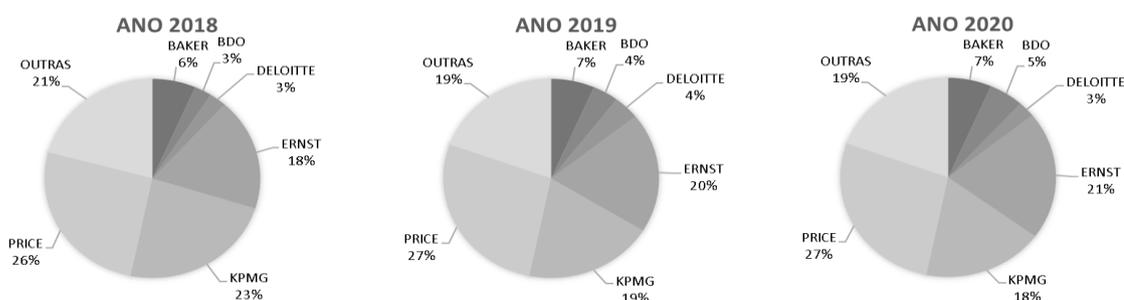
Patrimonial consideradas como prováveis de realização de acordo com a NBC TG 25. Passivos contingentes não contabilizados são aqueles apresentados em Notas Explicativas, considerados como de realização possível de acordo com a NBC TG 25. A soma dos passivos contingentes contabilizados (PCC) e passivos contingentes não contabilizados (PCNC) corresponde ao total de processos movidos contra a empresa nas esferas fiscal, trabalhista, cível, ambiental e outras, divulgados pela empresa na data da avaliação.

Obtidos os resultados individuais das empresas, utilizou-se de média aritmética simples para obtenção da realidade do conjunto. Afirma Feijoo (2010) que a média aritmética é um valor que pretende ser o resumo de todos os valores da distribuição.

3.3 Amostra da pesquisa

Analisam-se as demonstrações financeiras das companhias listadas que apresentaram reporte, na secção de Principais Assuntos de Auditoria, de Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes nos anos de 2018 e 2019. A amostra desta pesquisa é composta por 77 empresas. A subdivisão das empresas que realizaram a auditoria das empresas da amostra é representada nos gráficos da Figura 1.

Figura 1 – Amostra da pesquisa por empresas de auditoria



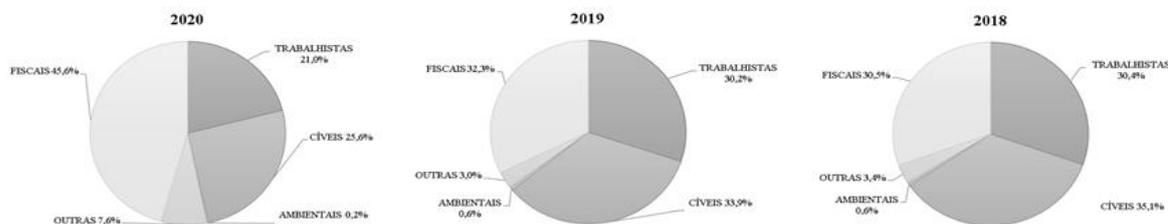
Elaborado pelo autor (2021)

Pode-se concluir, com base nas informações da figura 1, que o cenário das empresas de Auditoria que realizaram os trabalhos de auditoria e reportaram os Principais Assuntos de Auditoria, tende a permanecer estável no passar dos anos analisados. As empresas PriceWaterHouse Coopers, KPMG e Ernst&Young detêm a grande maioria das empresas analisadas (cerca de 66% do mercado). O grupo denominado “OUTRAS” é formado por 17 empresas.

4. Resultados da pesquisa

Nesta seção, são apresentados os dados obtidos através dos levantamentos realizados e suas respectivas análises. Inicialmente, os dados coletados foram tratados em tabelas. Através destes dados, pode-se visualizar o perfil das provisões demonstradas pelas empresas estudadas. Na figura 2 pode-se observar o perfil das provisões.

Figura 2 – Perfil das Provisões



Elaborado pelo autor (2021)

Mediante a análise dos gráficos da Figura 2, pode-se compreender o perfil das provisões nas empresas analisadas. As provisões para contingências são aquelas que representam um risco provável, e portanto, estão evidentes no Balanço Patrimonial. Nas Notas Explicativas pode-se encontrar a caracterização destas provisões, resultando no cenário obtido na Figura 2.

As provisões tributárias, cíveis e trabalhistas são as mais representativas, superando juntas, em todos os anos analisados, noventa por cento do total das provisões.

As provisões tributárias referem-se, em sua maioria, a ações e questionamentos oriundos da legalidade e constitucionalidade de alguns tributos.

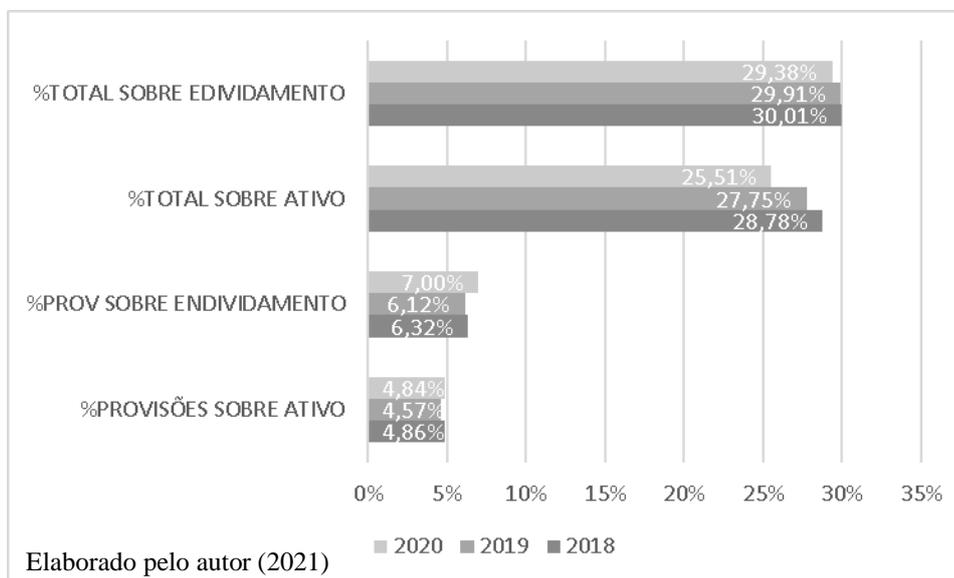
As provisões cíveis são representadas por ações e processos de clientes e prestadores de serviços ou fornecedores.

Já as provisões trabalhistas versam ações ajuizadas por ex-empregados e terceiros, visando obter indenizações, disputando sobre o montante de compensação pago sobre demissões, ou em razão de suposto descumprimento de normas trabalhistas.

Os passivos contingentes, que não são provisionados no balanço patrimonial, foram aglutinados em um único valor para efeitos dos cálculos que serão apresentados. Quanto aos ativos contingentes, face às suas características, sua divulgação, nas empresas analisadas, perfaz percentual menor de 1%. Desta forma, qualquer análise se torna-se inconcebível.

Em vista do objetivo deste estudo, após o levantamento do perfil das provisões, utilizou-se das fórmulas matemáticas, apresentadas na seção anterior, para concluir a representatividade das provisões e passivos contingentes nas empresas estudadas. O gráfico 1 apresenta a representatividade das provisões e passivos contingentes.

Gráfico 1 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes



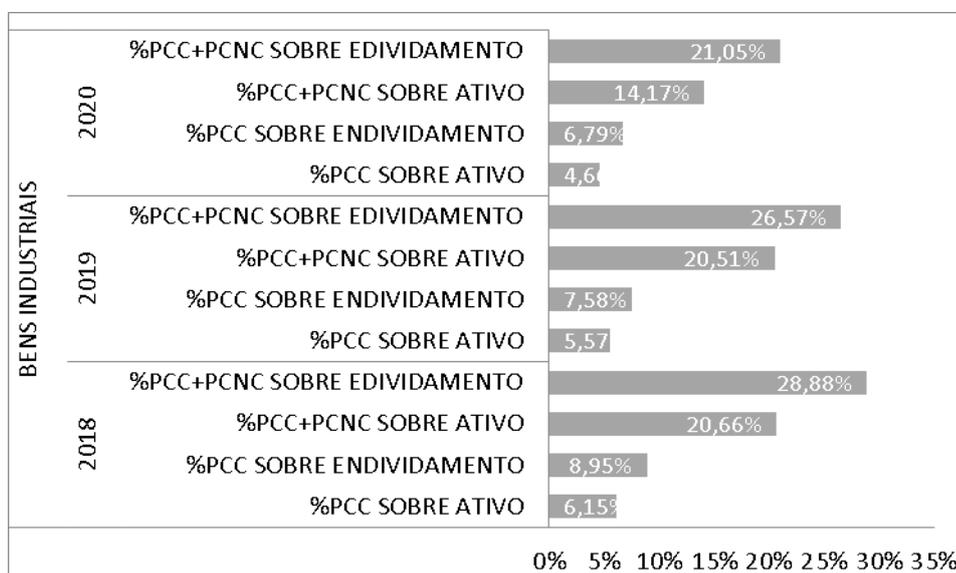
O gráfico 1 permite a visualização da representatividade das provisões e passivos contingentes nas empresas estudadas. Nas duas seções inferiores do gráfico observa-se a proporção das provisões perante o ativo e o endividamento. O ativo total representa a liquidez geral da empresa, ou seja, sua capacidade de honrar com todas as suas dívidas. Pode-se observar que cerca de 4,5% a 5% do ativo seria utilizado para saldar as provisões. O Passivo corresponde a todas as obrigações da empresa, ou seja, seu endividamento. Pode-se observar que as PCC

representam de 6% a 7% do endividamento total. Essas proporções são realizadas em um cenário em que apenas as provisões são consideradas.

O cenário, porém, nem sempre é tão pacato. Afirma ANTUNES et.al. (2012) que “um investidor conservador pode ajustar as demonstrações contábeis considerando os passivos contingentes como efetivamente não reconhecidos, aumentando a segurança quanto aos riscos envolvidos em um investimento.” Observando-se esse cenário, cerca de 25% a 29% do ativo seria utilizado para saldar provisões, enquanto estas representam cerca de 30% do endividamento total da empresa.

Outro dado importante a ser destacado, é a representatividade das provisões por segmentos de atuação. Dessa forma, pode-se perceber a possibilidade de algum setor apresentar maior aptidão a provisões. Os gráficos 2 a 9 apresentam a representatividade das provisões por segmento de atuação (de acordo com a divisão da B3).

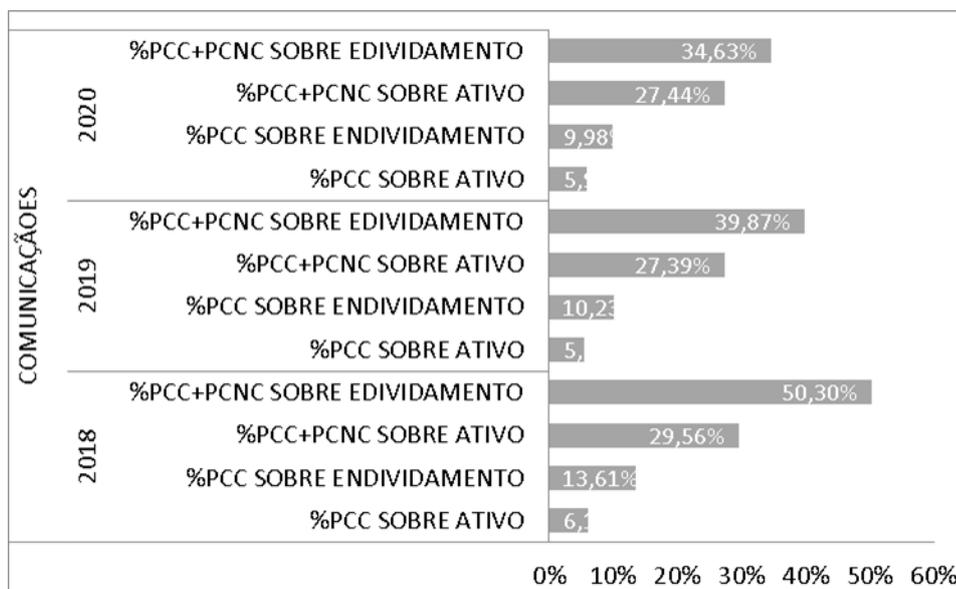
Gráfico 2 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes no Segmento Bens Industriais



Elaborado pelo autor (2021)

O setor Bens Industriais engloba as indústrias brasileiras listadas. Esse setor apresenta percentuais modestos em relação aos demais. A representatividade da soma dos PCC e PCNC sobre o endividamento perfaz de 21% a 28%, enquanto sobre o ativo está entre 15% a 20%. Considerando-se apenas os PCC esses valores representam de 6% a 9% sobre o endividamento e de 4% a 6% sobre o ativo.

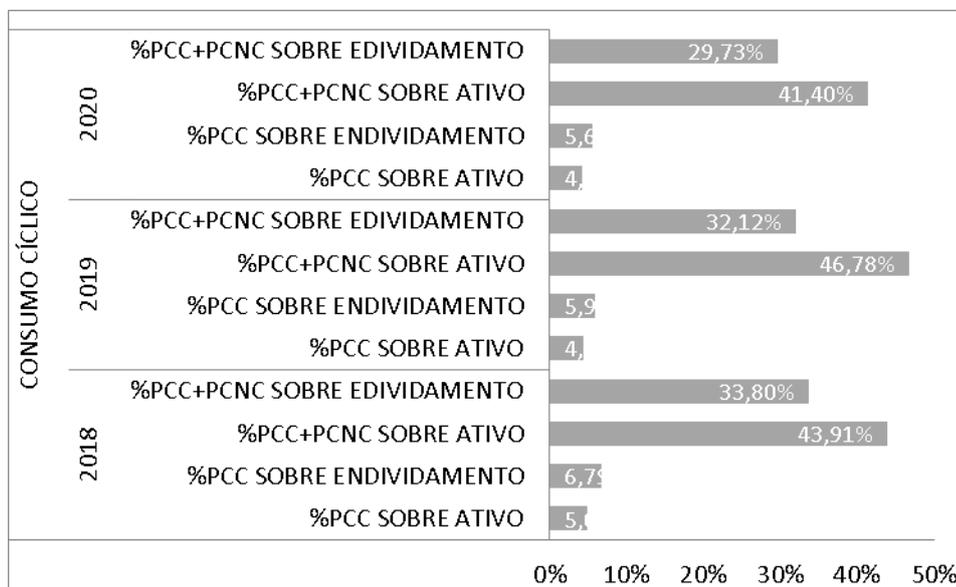
Gráfico 3 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes no Segmento Comunicações



Elaborado pelo autor (2021)

O setor de Comunicações abrange além das empresas de telecomunicações, as empresas de marketing e conteúdo (mídia). A representatividade dos PCC sobre o endividamento perfaz de 10% a 13%, enquanto sobre o ativo é de cerca de 6%. A representatividade da soma dos PCC e PCNC sobre o endividamento perfaz de 34% a 50%, enquanto sobre o ativo está entre 27% a 29%.

Gráfico 4 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes no Segmento Consumo Cíclico

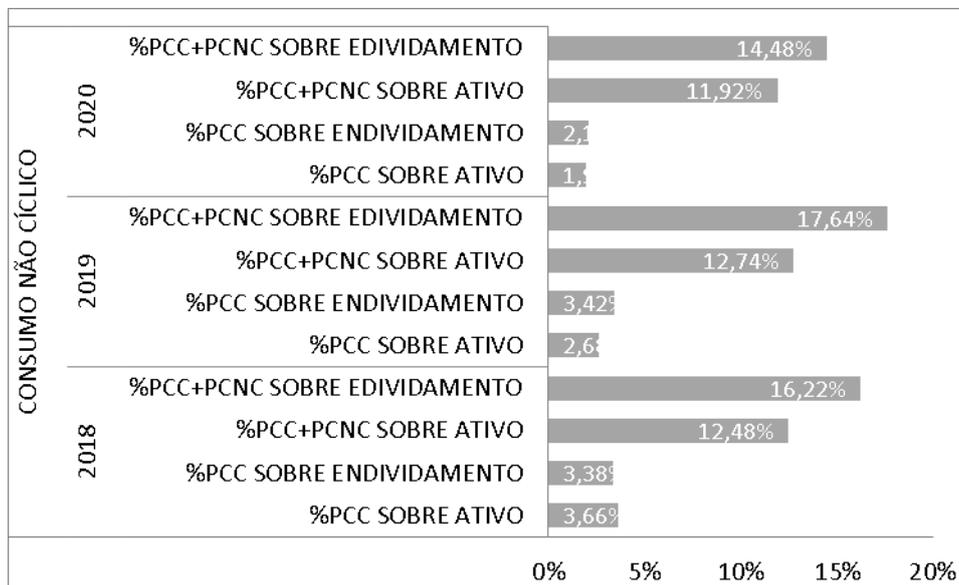


Elaborado pelo autor (2021)

O gráfico 4 apresenta os índices para o setor de Consumo Cíclico. Contidas nesse grupo, estão as companhias que possuem a característica da sazonalidade, ou seja, são altamente influenciadas pelo cenário econômico. São exemplos as empresas de comércio e construção civil. A representatividade da soma dos PCC e PCNC sobre o endividamento perfaz de 29% a

32%, enquanto sobre o ativo está entre 41% a 46%. Considerando-se apenas os PCC esses valores representam de 4% a 6% sobre o endividamento e cerca de 5% sobre o ativo.

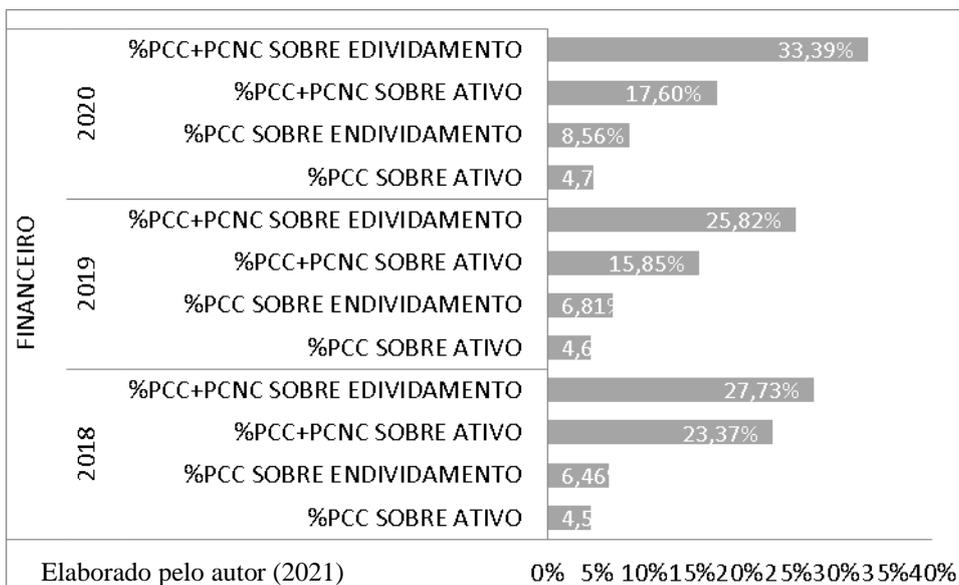
Gráfico 5 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes no Segmento Consumo Não Cíclico



Elaborado pelo autor (2021)

Diferentemente do Setor Consumo Cíclico, o grupo de Consumo não Cíclico tende a sofrer menos com instabilidades econômicas, haja vista que apresenta menos volatilidade. Representa um consumo primário e essencial. Como exemplos pode-se citar companhias do setor de energia, saneamento e farmacêuticas. A representatividade da soma dos PCC e PCNC sobre o endividamento perfaz de 14% a 17%, enquanto sobre o ativo está em torno de 12%. Considerando-se apenas os PCC esses valores representam de 2% a 3% sobre o endividamento e entre 1% a 3% sobre o ativo. Faz-se necessário destacar que este setor apresentou os menores percentuais, de forma geral, de todos os grupos analisados.

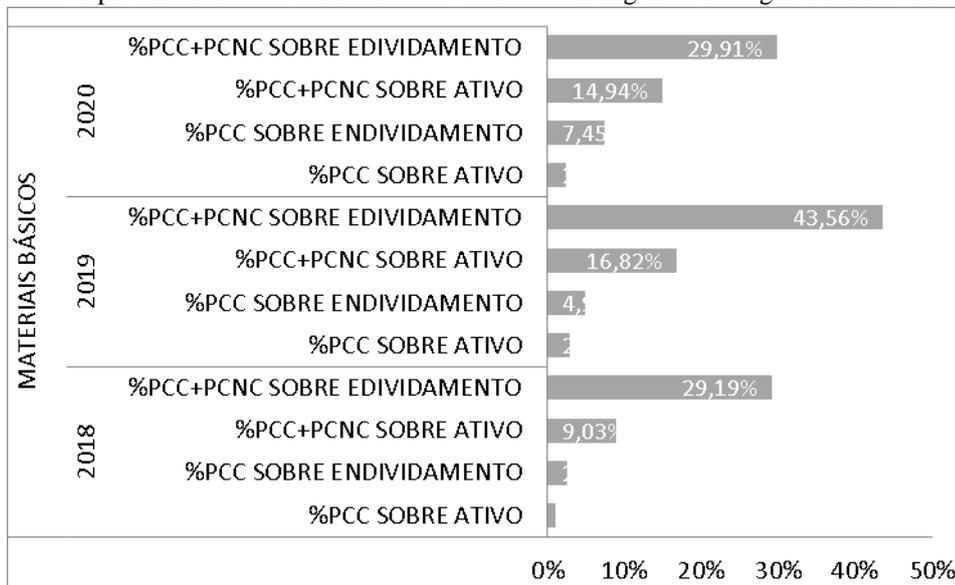
Gráfico 6 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes no Segmento Financeiro



Elaborado pelo autor (2021)

O gráfico 6 apresenta os índices para o setor Financeiros, grupo composto por bancos, seguradoras e corretoras. É um dos maiores grupos. A representatividade da soma dos PCC e PCNC sobre o endividamento perfaz de 25% a 33%, enquanto sobre o ativo está entre 15% a 23%. Considerando-se apenas os PCC esses valores representam de 6% a 8% sobre o endividamento e cerca de 4% sobre o ativo.

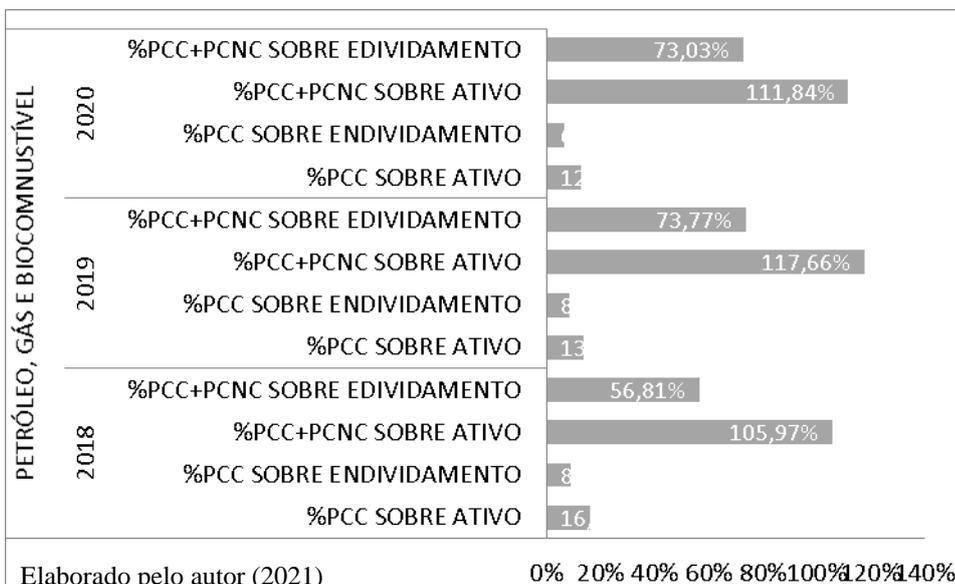
Gráfico 7 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes no Segmento Materiais Básicos



Elaborado pelo autor (2021)

O gráfico 7 permite analisarmos os dados do setor de Materiais Básicos. São empresas que fabricam ou comercializam produtos químicos, minério e embalagens. A representatividade da soma dos PCC e PCNC sobre o endividamento perfaz de 29% a 43%, enquanto sobre o ativo está entre 9% a 16%. Considerando-se apenas os PCC esses valores representam de 3% a 7% sobre o endividamento e cerca de 2% sobre o ativo.

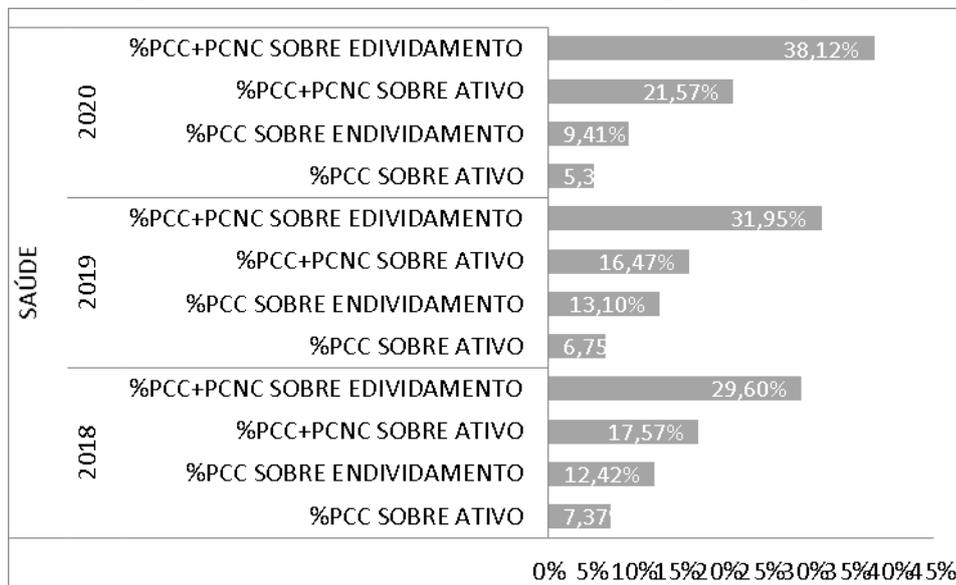
Gráfico 8 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes no Segmento Petróleo, Gás e Biocombustível



Elaborado pelo autor (2021)

O setor de Petróleo, gás natural e Biocombustível, como pode ser visto no gráfico 8, foi o que apresentou maiores percentuais de provisões. A representatividade da soma dos PCC e PCNC sobre o endividamento perfaz de 56% a 73%, enquanto sobre o ativo está entre 105% a 117%. Considerando-se apenas os PCC esses valores representam de 6% a 8% sobre o endividamento e entre 12% a 16% sobre o ativo.

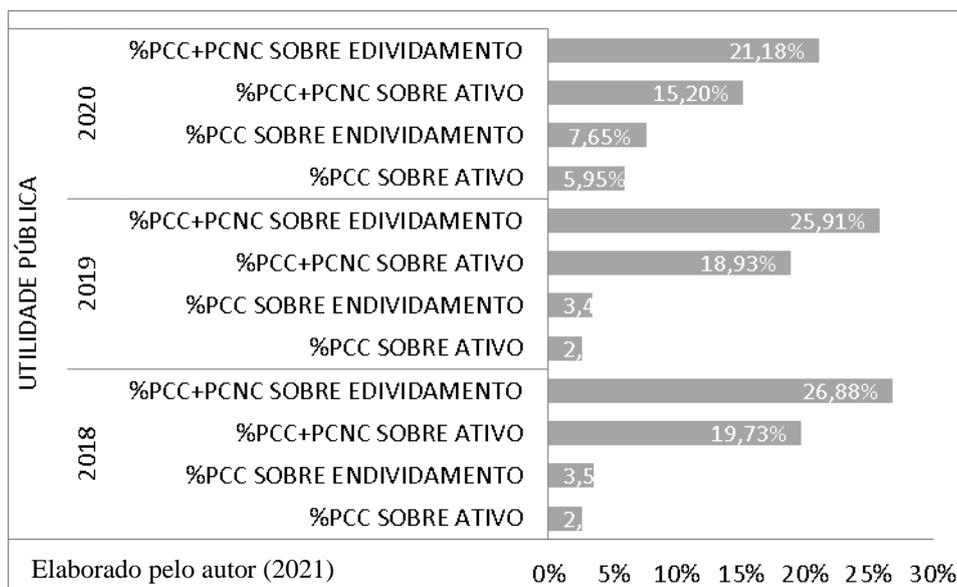
Gráfico 9 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes no Segmento Saúde



Elaborado pelo autor (2021)

No setor Saúde foi estudada apenas uma empresa, o que prejudica a compreensão do grupo por inteiro. Os dados encontrados, porém, são encontrados a seguir. A representatividade da soma dos PCC e PCNC sobre o endividamento perfaz de 29% a 38%, enquanto sobre o ativo está entre 16% a 21%. Considerando-se apenas os PCC esses valores representam de 9% a 13% sobre o endividamento e entre 5% a 7% sobre o ativo.

Gráfico 9 – Representatividade das Provisões e Passivos Contingentes no Segmento Utilidade Pública



Elaborado pelo autor (2021)

O grupo de Utilidade Pública apresenta as companhias que representam elementos básicos como água e saneamento, energia elétrica e gás. A representatividade da soma dos PCC e PCNC sobre o endividamento perfaz de 21% a 26%, enquanto sobre o ativo está entre 15% a 19%. Considerando-se apenas os PCC esses valores representam de 3% a 7% sobre o endividamento e entre 2% a 5% sobre o ativo.

5. Conclusão

A realização deste estudo teve por objetivo analisar a representatividade das Contingências na Cias. Abertas que obtiveram o reporte dos Auditores Independentes nos Principais Assuntos de Auditoria. Mediante a natureza documental, descritiva e qualitativa, foi realizado-se a análise das Demonstrações Contábeis das empresas que se enquadraram na amostra da pesquisa, e posteriormente, verificou-se a representação das provisões. Foram classificados e tabulados através de planilhas os dados de 77 empresas em cada exercício. Em todos os anos estudados, as firmas de auditoria PricewaterhouseCoopers, KPMG e Ernst & Young realizaram, juntas, percentual superior a 65% dos relatórios das empresas da amostra.

O total de provisões (PCC) de cada empresa foi tabulado integralmente e também segregadamente, por espécie. Quanto á segregação por espécie, foi possível verificar que as provisões trabalhistas, fiscais e cíveis apresentaram os maiores percentuais. As provisões trabalhistas perfizeram 21% em 2020 e 30% em 2019 e 2018. As provisões fiscais montaram em 45% em 2020, em 32% em 2019 e em 30% em 2018. As provisões cíveis montaram em 25% em 2020, em 33% em 2019 e em 35% em 2018. Foram tabulados também os valores referentes aos passivos contingentes (PCNC), integralmente.

As provisões (PCC) foram confrontadas com os ativos e passivos a fim de se verificar a sua representação em relação á liquidez geral e ao endividamento total da empresa. Dessa maneira, concluiu-se que as provisões representavam cerca de 4% sobre o ativo e de 6% a 7% sobre o endividamento.

Posteriormente, foram acrescidos a esses cálculos a os passivos contingentes (PCNC). Embora estes sejam classificados como de risco possível, é necessário realizar sua observação, haja vista a possibilidade de os usuários dessas informações considera-los importantes em suas decisões. Tendo em vista esse cenário, observa-se a representatividade de cerca de 25% a 28% sobre o ativo e de cerca de 30% sobre o endividamento.

Mediante essa análise, pode-se concluir que os passivos contingentes (PCNC), apesar de serem considerados de risco possível, podem influenciar significativamente as decisões de investidores, haja vista que representam uma porcentagem maior e mais negativa se comparados apenas com as provisões.

Foram realizadas, também, esses mesmos estudos separando as empresas por segmento de atuação. O segmento Consumo não Cíclico apresentou os menores percentuais, enquanto o segmento Petróleo, Gás natural e Biocombustível apresentou os valores mais relevantes.

Pode-se concluir que as provisões e passivos contingentes possuem representatividade significativa nas empresas analisadas. Esse ponto corrobora com a comunicação, por parte dos auditores, no Relatório do Auditor Independente, da NBC TG 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Recomenda-se, para estudos futuros, aumentar a base de análise comparando estes indicadores das empresas que não obtiveram principais assuntos reportados pelos auditores com as empresas da amostra e analisar o impacto destes valores no resultado do exercício avaliando a representatividade das contingências no desempenho médio das empresas.

Referências

ALMEIDA, Mário de Souza. **Elaboração de TCC, Dissertação e Tese: uma abordagem simples, prática e objetiva**. São Paulo. Editora Atlas S.A, 2011

ALVES, ALINE. **Teoria da contabilidade**. Porto Alegre: SAGAH, 2017.

ANTUNES, MARIA THEREZA, Pompa; CRISTINA; *et al.* **A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil**. Revista de Economia e Relações Internacionais, Fundação Armando Alvares Penteado, 2012.

Disponível em: <https://www.faap.br/pdf/faculdades/economia/revistas/ciencias-economicas/revista_economia_20.pdf>. Acesso em: 12 de outubro de 2021.

ATTIE, WILLIAM. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BOUVIE, MARINA, **Seção Principais Assuntos de Auditoria: análise dos relatórios de auditoria das instituições financeiras listadas na BM&FBOVESPA**. LAJEADO, 2019
Disponível em <https://www.univates.br/bdu/bitstream/10737/2565/1/2019MarinaBouvie.pdf>.
Acesso em: 24 de abril de 2021

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TG 25: Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes**. 2017. Disponível em: <<https://cfc.org.br>>. Acesso em 30/03/2021

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 701: Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente**. 2016. Disponível em: <<https://cfc.org.br>>. Acesso em 27/03/2021

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução 750/1993**. 2016.
Disponível em: <<https://cfc.org.br>>. Acesso em 27/03/2021

FAGUNDES, J.P. **Efeito da Troca do Auditor Independente nos Principais Assuntos de Auditoria das Companhias Listadas Brasileiras**. Nova Prata, 2020.

FAVERO, HAMILTON LUIZ, *et.al.* **Contabilidade: teoria e prática**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

FEIJOO, AMLC. **Medidas de tendência central**. In: **A pesquisa e a estatística na psicologia e na educação**. Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2010, Rio de Janeiro. Disponível em: SciELO Books. Acesso em: 15/09/2021

FLICK, UWE. **Introdução à metodologia de pesquisa: um guia para iniciantes**. Porto Alegre: Penso, 2012.

GELBCKE, ERNESTO RUBENS *et.al.* **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2018

IUDICIBUS, S; MARTINS, E; GELBCKE, E.R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS JUNIOR, JOAQUIM. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso: instruções para planejar e montar, desenvolver, concluir, redigir e apresentar trabalhos monográficos e artigos**. 9. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2015.

NIYAMA, JORGE KATSUMI. **Teoria da contabilidade**. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2021

PEREIRA, A. C.; GIUNTINI, N.; BOAVENTURA, W. R. **A mensuração dos passivos ocultos: um desafio para a contabilidade**. In. Congresso brasileiro de Custos, 2002, São Paulo. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2700>. Acesso em: 01/04/2021

PINTO, A. F., AVELAR, B., FONSECA, K. B. C., SILVA, M. B. A.; COSTA, P. S. **Value Relevance da Evidenciação de Provisões e Passivos Contingentes**. Pensar Contábil, v. 16, n. 61, p. 54-65, 2014. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/2305>. Acesso em 03/05/2021.

RIBEIRO, A. de C., RIBEIRO, M. de S., & WEFFORT, E. F. J. **Provisões, Contingências E O Pronunciamento Cpc 25: As Percepções Dos Protagonistas Envolvidos**. Revista Universo Contábil, pg.38–54. 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.4270/ruc.2013321> Acesso em 01/04/2021.

ROSA, B.B., SOUZA, M.M. **Representatividade e Nível de Evidenciação das Provisões e Passivos Contingentes Fiscais nas Companhias de Capital Aberto Brasileiras**. Revista de Finanças e Contabilidade da UNIMEP– REFICONT – v. 6, n. 1, Jan/Jun – 2019 Página 16 Disponível em: <http://reficontunimep.com.br/ojs/index.php/Reficont/article/view/102/127>. Acesso em 04/04/2021.