

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAAC
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CONTABILIDADE

ARTHUR EDELTON DE OLIVEIRA PEREIRA
ORIENTADOR: CARLOS ADRIANO SANTOS GOMES

ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE PASSIVOS CONTINGENTES ADOTADOS NA
EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE
TELECOMUNICAÇÕES.

FORTALEZA

2012

ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE PASSIVOS CONTINGENTES ADOTADOS NA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE TELECOMUNICAÇÕES.

ARTHUR EDELTON DE OLIVEIRA PEREIRA (orientando)

CARLOS ADRIANO SANTOS GOMES (orientador)

RESUMO

Esse artigo tem como objetivo principal verificar se as empresas de telecomunicações brasileiras vêm evidenciando de forma adequada, e compatível com o CPC 25, as suas contingências passivas, divulgando informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor. O estudo a seguir caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, documental, bibliográfica e qualitativa, visto que serão utilizadas as notas explicativas de seis grandes empresas de Telecomunicações, tendo como ferramenta a construção de escores para verificar a qualidade da informação prestada e sua compatibilidade com as normas vigentes. Identificou-se na pesquisa que as empresas selecionadas, em sua maioria, têm um adequado nível de evidenciação, visto que duas delas tiveram escore máximo na contagem e três delas conseguiram pontuação acima de 70%, apenas uma delas não conseguiu atingir esse percentual que durante o estudo foi utilizado como plausível para níveis de evidenciação. Observou-se também que algumas empresas tiveram problemas ao informar o valor presente das contingências, não evidenciando o valor de atualização, sendo assim este, considerado o elemento mais defasado de qualidade na informação.

PALAVRAS-CHAVE: Passivos Contingentes. Notas explicativas. Evidenciação.

1 INTRODUÇÃO

Com a necessidade de harmonização e adequação das normas brasileiras contábeis às normas internacionais, observadas nos últimos anos, diversas publicações, em especial as Leis 11.638/07 e 11.941/09 vem tentando harmonizar as demonstrações contábeis apresentadas pelas empresas brasileiras com a finalidade de convergir em níveis internacionais a geração de informações sobre a entidade, atendendo à internacionalização dos mercados, permitindo que as companhias sejam avaliadas com base em referências uniformes.

A entidade de referência para o processo de harmonização com as normas internacionais é o *International Accounting Standards Board*(IASB) órgão responsável pela elaboração das *International Financial Reporting Standard*– IFRS, que tem como objetivo a padronização internacional de demonstrações contábeis elevando os níveis de transparência e confiabilidade.

No Brasil, o marco histórico dessa convergência foi a promulgação da Lei 11.638 em 28 de dezembro de 2007, que introduziu novos dispositivos a lei das sociedades por ações 6.404/76, com novos conceitos no que diz respeito à avaliação de ativo e passivo em conjunto com a aprovação da Lei 11.941/09.

Outro fator que impulsionou tal convergência foi à criação em 2005 do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) pelo Conselho Federal de Contabilidade, este, contudo, só ganhou força com o advento da lei 11.638/07. Tal entidade tem elaborado e divulgado pronunciamento técnicos que em sua maioria são inspirados em normas internacionais emitidas pelo IASB.

Dentre os temas objeto de avaliação e divulgação de normas por parte do IASB e CPC, destaca-se a temática dos Passivos Contingentes, dada a sua relevância uma vez que podem revelar a possibilidade de obrigações futuras em organizações, ainda que estas não estejam registradas em seu Balanço Patrimonial, mas tão somente registradas em notas explicativas.

Nesse sentido, a fonte primordial para o estudo deste artigo está no Pronunciamento Técnico CPC 25 que trata de Provisões, Passivos e Ativos Contingentes e que tem por objetivo, dentre outros, “estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriada a passivos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor” (CPC, 2012).

O artigo tem como objetivo identificar em que medida as práticas de evidenciação de contingências passivas adotadas pelas companhias de telecomunicações no Brasil estão de acordo com os requisitos preceituados pelo CPC 25.

Considerando o objetivo geral a pesquisa será desenvolvida para responder a seguinte questão: As empresas de telecomunicações brasileiras vêm divulgando de forma clara as contingências passivas classificadas como possíveis?

Assim sendo, foram selecionadas empresas do setor de telecomunicações para verificar se a divulgação das informações está de acordo com o que especifica o CPC 25. A análise se debruçou sobre as notas explicativas extraídas dos sítios das empresas ou das demonstrações contábeis evidenciadas no sítio da BM&FBOVESPA.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. O Setor de Telecomunicações

Conforme publicação no sítio da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), o mercado mundial de serviços de telecomunicações pode registrar um crescimento em torno de 9% nos próximos cinco anos. O que impulsiona esse crescimento é a forte demanda dos consumidores finais e das empresas por serviços móveis, principalmente dos países que compõem o BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul) que registra níveis crescentes de demanda de aparelhos e qualidade de serviço. O mercado aquecido torna urgente a modernização, para que o volume de negócios possa ser absorvido. As oportunidades de investimento são crescentes e as mudanças estruturais são necessárias para este segmento (ANATEL, 2013).

O grupo das empresas de telecomunicações foi escolhido por que além de ser restrito, tem uma característica bastante homogênea em termos de evidenciação contábil. É um setor que tem uma boa representatividade nas ações negociadas do Ibovespa e considerado estratégico, uma vez que o desenvolvimento econômico de um país passa necessariamente pela qualidade de seus meios de comunicação, especialmente telefonia fixa e móvel e internet.

Ressalte-se que as empresas do setor de telecomunicações estão entre as maiores empresas, ao se considerar o volume de faturamento em *rankings* tais como Exame, Maiores e

Melhores. Disso decorre a necessidade e relevância de estudos que procurem compreender os fenômenos que as afetam.

2.2. Evidenciação Contábil

Evidenciação contábil é um tipo de divulgação pelo qual a empresa indica de forma escrita eventos e transações ocorridas no patrimônio das organizações, tendo como premissa a qualidade da informação para que ela possa influenciar de forma positiva na tomada de decisões.

Para Niyama e Gomes (1996, p. 65), evidenciação:

...diz respeito à qualidade das informações de caráter financeiro e econômico, sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade, que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis, entendidas como sendo aquelas que de alguma forma influenciem na tomada de decisões, envolvendo a entidade e o acompanhamento da evolução patrimonial, possibilitando o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências em relação ao futuro.

Contudo a evidenciação possui características vinculadas a três critérios: o usuário final, finalidade e volume de informação (BREDA; HENDRIKSEN, 1999).

Quando se fala de *usuário final* indica-se que os relatórios financeiros são direcionados aos acionistas, investidores, e seus credores, sendo esse grupo o principal direcionador do foco da contabilidade (BREDA; HENDRIKSEN, 1999), tratando os outros usuários como pessoas que possuem menor nível de compreensão desses demonstrativos.

Por sua vez, a finalidade tem relação com a tomada de decisão em si, na qual o usuário deve saber adequar qual das informações presentes será mais útil para o objetivo inicial da análise. Atualmente, o mercado tem exigido cada vez mais transparência nas demonstrações, sendo que para vários tipos de situações distintas são exigidas determinadas informações.

O *volume de informação* permite que o demonstrativo contábil seja possível de ser entendido e com a quantidade de informação necessária para uma plena compreensão. Esta classe está relacionada com o tipo e qualidade do conhecimento técnico do usuário.

Apesar de passar a ideia de todo o conjunto das demonstrações contábeis, a evidenciação é apresentada nas seguintes formas: (i) Forma e apresentação das demonstrações contábeis, nas quais deverão possuir o maior número de evidenciação possível, com a finalidade de garantir níveis maiores de interpretação; (ii) Informação entre parênteses, apresentadas de forma curta e resumida no próprio corpo da demonstração; (iii) Quadros e demonstrativos suplementares, proporcionam uma maior legibilidade e compreensão aos seus leitores; (iv) Comentários do auditor, que irá avaliar os efeitos da divergência entre métodos utilizados dos geralmente aceitos; (v) Relatório da administração que normalmente, são apresentados como dados de caráter não financeiros que impactam na operacionalidade da empresa e as Notas explicativas (IUDÍCIBUS, 2010).

Com relação ao tema do presente artigo, os passivos contingentes não devem ser reconhecidos no balanço das empresas, mas devem ser objeto de divulgação em nota explicativa. De acordo com o CPC 25, apenas os passivos contingentes cuja probabilidade de perda é remota não necessitam ser divulgados pela empresa.

A entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável, a estimativa do

seu efeito financeiro, a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e a possibilidade de qualquer reembolso.

2.2.1. Convergência as normas internacionais

A globalização e a expansão dos mercados internacionais impuseram para as empresas normas e critérios uniformes e homogêneos para elaboração de demonstrações contábeis, de forma que o usuário da informação, como proprietários, gestores e investidores possam se utilizar de informações transparentes e confiáveis no seu processo de tomada de decisões. Assim, a adoção dessas normas pelas empresas está associada diretamente a benefícios econômicos na forma de volume de investimentos uma vez que essas informações confiáveis suportam a variedade de transações desse novo mercado mundial.

Entende-se que, quanto maior a transparência, clareza e compreensibilidade das informações financeiras das empresas, menor será o risco percebido por um investidor à sua aplicação de recursos e menor será o retorno exigido para o seu investimento, em benefício da redução do custo de capital das empresas.

A criação do IFRS 1 - *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*, foi uma das soluções criadas pelo IASB com a finalidade de facilitar a adoção das normas internacionais de contabilidade.

Para Carvalho e Leme (2002, p.43),

A dificuldade que a Contabilidade tem em definir uma linguagem única de comunicação em nível mundial acaba sendo um empecilho inicial às empresas que, por vezes, sentem-se desestimuladas a recorrer a outros mercados, quando se deparam com as dificuldades em apresentar suas demonstrações financeiras sob outras normas.

A partir da edição da Lei 11.638/2007, o Brasil passou a prever, em seu sistema legal, a adoção dos padrões internacionais de contabilidade.

2.3. Contingências Passivas

Contingência pode ser definida como uma situação ou um conjunto de situações que envolvam alguma incerteza (IUDÍCIBUS, 2010). Está relacionada a algo que pode ou não vir a acontecer, essa incerteza pode gerar um ganho ou uma perda, ou seja, pode gerar possíveis receitas ou despesas, além de ativos ou de exigibilidade para a empresa.

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007), uma contingência consiste em uma situação de risco já existente e que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência, e que, em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa.

Para Breda e Hendriksen (1999, p. 288) passivos contingentes são:

...um sacrifício futuro provável de benefícios econômicos, resultante de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou prestar serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados, e cuja liquidação depende de um ou mais benefícios futuros....

O termo *contingente* utilizado neste artigo indica passivos que não sejam reconhecidos porque a sua existência é vinculada a situações futuras, pela ocorrência ou não de um ou mais eventos incertos cuja entidade não possui controle.

Faz-se necessário, contudo, efetuar uma diferenciação entre Passivos Contingentes e as Provisões, de acordo com o CPC 25, (CPC, 2013) “provisões são reconhecidas como

passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação”, ou seja, quando ocorram três condições básicas: obrigação legal ou não formal presente fruto de eventos passados; provável saída de recursos para liquidar uma obrigação e estimativa confiável da obrigação.

Por sua vez, a contingência passiva é uma obrigação 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; ou 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 (CPC, 2013).

Sobre esse, Iudícibus *et al* (2010) afirma que os passivos contingentes devem ser avaliados periodicamente, pois uma saída de recursos pode tornar-se "inesperadamente" provável, com necessidade, nesse caso, do reconhecimento de uma provisão nos demonstrativos do período em que ocorreu a mudança na estimativa, logicamente considerando as demais condições para seu reconhecimento.

Os mesmos autores afirmam ainda que a diferença entre provisões e passivos contingente fica bem clara no caso de responsabilidade conjunta e solidária, onde a parte da obrigação que se espera seja liquidada por terceiros é tratada como passivo contingente, sendo reconhecida a provisão apenas para a parte que cabe à entidade liquidar a não ser que haja evidência de os terceiros não responderão por sua parcela (IUDICIBUS *ET AL*, 2010).

2.3.1. Reconhecimento e Classificação do passivo contingente

O passivo contingente é reconhecido quando é provável que haja uma saída de recursos, mais quando esse fato é confirmado ele deixa de ser uma contingência e se confirma enquanto obrigação e passa a ser classificadas como provisão. Vale ressaltar que quando a contingência é considerada possível a mesma deve ser divulgada em notas explicativas, contudo se a avaliação contábil apontar que ela é remota não sugere divulgação.

Uma contingência passiva também é originada em casos extremamente raros nos quais há um passivo que não pode ser reconhecido porque não pode ser mensurado confiavelmente.

Por sua vez, o CPC 25 dispõe que para a classificação de passivos contingentes se utilize os termos: provável, possível e remoto (CPC, 2013):

a) Provável: a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é maior do que a de não ocorrer, ou seja, quando existe uma forte expectativa de perda/ganho por parte da empresa. Uma obrigação será reconhecida como passivo nas demonstrações contábeis quando for provável que ocorra o desembolso de recursos na sua liquidação e que o valor dessa liquidação possa ser mensurado com segurança, porém não sendo possível mensurar com segurança apenas deverá constar em notas explicativas.

b) Possível: a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é menor que provável, mas maior que remota, ou seja, quando envolver certo grau de perda/ganho por parte da empresa.

c) Remota: a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é pequena.

O reconhecimento ou a divulgação das contingências assumem grande importância nas classificações dos graus de risco, pois sua constituição de forma indevida poderá acarretar distorções nas demonstrações contábeis, conseqüentemente disfarçando, muitas vezes, a

realidade da situação patrimonial da empresa. Assim sendo, aspectos como confiabilidade, neutralidade e a integridade da informação estão diretamente ligados a mensuração ou divulgação da contingência passiva ou da provisão gerada pelo passivo contingente.

2.3.2. Evidenciação de contingências passivas

De acordo com o CPC 25, a menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço (CPC, 2013):

- Uma breve descrição da natureza do passivo contingente;
- a estimativa do seu efeito financeiro (quando aplicável);
- a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída (quando aplicável);
- a possibilidade de qualquer reembolso (quando aplicável).

Quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve fazer as divulgações de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

3. METODOLOGIA

Após a determinação do tema a ser abordado na pesquisa, deve-se dar um direcionamento de como esta foi realizada. O estudo a seguir caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, com procedimentos documental, bibliográfica e abordagem qualitativa.

A pesquisa é descritiva, pois os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, através de observação sistemática. Nessa concepção, registra e analisa os dados provenientes das notas explicativas a respeito das contingências passivas das empresas do setor de telecomunicações. As pesquisas descritivas têm como objetivo central a descrição de características de determinada população ou fenômeno, assim como também, de possível relacionamento entre essas variáveis (GIL, 2002).

De acordo com Marconi (1986, p.20) estudos descritivos descrevem um fenômeno ou situação, mediante um estudo realizado em determinado espaço-tempo.

O trabalho de descrição tem caráter fundamental em um estudo qualitativo, pois é por meio dele que os dados são coletados (MANNING, 1979, p.668), ou seja, a pesquisa qualitativa engloba diversas técnicas interpretativas que visam descrever e decodificar um sistema de significados.

Quanto aos procedimentos adotados efetuou-se inicialmente uma pesquisa bibliográfica, efetivada no sentido de recuperar conhecimento acumulado a respeito de determinado assunto e foi efetivada por meio de consulta a livros, artigos, dispositivos legais e materiais coletados na internet. Em seguida partiu-se para a análise documental tendo como subsídio o uso de notas explicativas das demonstrações contábeis como matéria base. Para Marconi e Lakatos (1986, p.56) a pesquisa documental é realizada a partir de “materiais escritos que podem servir como fonte de informação e que ainda não foram elaborados”, assim sendo as notas explicativas das empresas de telecomunicações se adéquam a esta forma.

Os dados coletados foram às notas explicativas das evidenciações contábeis das empresas de telecomunicações do ano de 2011, de onde foram extraídas as informações que serão analisadas mais a frente. Estes dados foram recolhidos nos sítios das companhias ou no sítio da BM&FBOVESPA, onde são obrigatoriamente publicados os demonstrativos contábeis das empresas que tem ações comercializadas por ela.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Para realização da pesquisa foram coletadas as notas explicativas das seguintes empresas: Embratel Participações S.A., Claro S.A., Telecomunicações Brasileiras S.A. – Telebrás, Telefônica Brasil S.A., Telemar Participações S.A. e TIM Participações S.A. Para as empresas citadas verificou-se se a forma de divulgação está em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade descritas no Pronunciamento Técnico do CPC 25.

A análise dos dados foi feita baseados em escores atribuídos da seguinte forma: 0 escores para não satisfatório (quando não houve a divulgação solicitada pela norma), 1 escore para parcialmente satisfatório e 2 para totalmente satisfatório. Para os casos em que a norma não se aplicava à realidade da empresa, atribui-se o conceito “N”. Os resultados foram medidos tanto por empresa como por exigência normativa.

A Tabela 01, a seguir, apresenta de modo resumido em que medida cada empresa analisada atendeu aos requisitos de evidenciação solicitados pelo CPC 25.

Quadro 01 de Análise de Evidenciação

Item no CPC	Regra de Divulgação	Empresas						Total
		Embratel	Claro	Telebrás	Telefônica / Vivo	Telemar	TIM	
86	(1)Fazem uma breve descrição da natureza do passivo contingente na data do balanço?	2	1	1	2	2	2	10
86 a	(2)Divulgam a estimativa do passivo contingente e seu efeito financeiro, mensurado conforme a melhor estimativa?	2	1	2	2	2	2	11
86 a	(3)Divulgam a estimativa do passivo contingente e seu efeito financeiro, mensurado conforme o risco e incerteza?	2	2	2	2	2	2	12
86 a	(4)Divulgam a estimativa do passivo contingente e seu efeito financeiro, mensurado conforme o valor presente?	0	1	1	0	1	0	3
86 (b)	(5)Evidenciam a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída?	2	0	1	2	2	2	9
86 (c)	(6)Evidenciam a possibilidade de qualquer reembolso?	N	N	N	N	N	N	0
88	(7) Ligação entre provisão (provável) e passivo contingente (possível)	2	1	1	2	2	2	10
	(8)Adequada divulgação de passivo que não possa ser mensurado confiavelmente.	N	N	N	N	N	N	0
	(9)Obtenção de todo o passivo contingente divulgado como possível	2	0	2	2	2	2	10
Total		12	6	10	12	13	12	65

Fonte: sítio Bovespa

Os resultados do quadro acima apontam que a evidenciação dos passivos contingentes nas empresas de telecomunicações, via de regra está considerada como adequada, visto que com a pontuação máxima avaliada em 14 escores, quatro das seis empresas tiveram um nível de evidenciação superior a 85% e apenas uma abaixo de 50%. A seguir apresenta-se uma análise qualitativa, individualizada por empresa.

Observa-se que empresa Embratel não divulga claramente a atualização das contingências, visto que informa apenas o saldo de 2010 e 2011, a diferença pode ser apenas pela quantidade de contingências e não pela atualização. Nas provisões a atualização é demonstrada claramente o que deixa uma dúvida a respeito das contingências possíveis já que o tratamento é o mesmo que deveria ser dado as provisões no que diz respeito a atualização do valor.

Por sua vez, as notas explicativas da empresa Claro tiveram a pior pontuação dentre as seis empresas avaliadas obtendo apenas 6 escores, o equivalente a menos de 50% da pontuação válida. A empresa não deixou explícito o valor total de contingências definidas como possíveis. Cita diversos casos considerados relevantes mais não informa o valor total. Também não informou possíveis relações entre os valores divulgados no passivo e os evidenciados em notas explicativas. Além disso, não separou os saldos por classe e não informou se as contingências possíveis apresentadas eram todas as que a empresa possuía. Especificamente, nas classes tributária e regulatória e não deixou claros os critérios que separaram as contingências em prováveis ou possíveis.

A empresa Telebrás não informou as causas mais relevantes consideradas como passivos contingentes, apenas evidenciou a classe das ações, enumerou a quantidade de casos e o valor total consolidado. Apenas citou os tipos de casos sem dar informação adicional alguma, ou seja, não apresentou informação detalhada em qualquer das causas. Também não foi possível identificar claramente a atualização dos valores, visto que apenas é citado o valor total da classe de contingência no final de 2010 e 2011. Como as informações das causas não são apresentadas, os critérios de avaliação também deixaram a desejar. A empresa cita a quantidade de causas, o que faz termos uma leve ideia de atualização a valor presente.

A empresa Telefônica/Vivo teve problema apenas com a atualização do valor, não divulgando claramente a atualização dos saldos das contingências, visto que informa apenas o saldo de 2010 e 2011. Como mencionado anteriormente, a diferença pode ser apenas pela quantidade de contingências e não pela atualização. O mesmo pode ser dito sobre a empresa Telemar/Oi, mais está faz menções em seu texto sobre atualizações de saldo.

Ao seu tempo, a empresa TIM se encontra na mesma situação da empresa Vivo, com problemas apenas na divulgação da atualização do saldo classificado como contingência passiva possível.

Após uma abordagem relacionada à qualidade de evidenciação pela categoria “empresa”, a seguir, apresenta-se os resultados tomando como base os elementos de divulgação preceituados pelo CPC 25.

4.1. Elementos exigidos pelo CPC 25

Ao se analisar os elementos baseado no que reza o CPC 25, verifica-se que a classificação dos riscos, o efeito financeiro por melhor estimativa (com divisão por classes do saldo) e a breve descrição das contingências estão bem divulgadas em notas explicativas, o que deixa nesse sentido a informação clara.

Por sua vez, a no que diz respeito à aplicação do ajuste a valor presente, a empresa deixa a desejar, pois normalmente apenas o saldo de 2010 e 2011 é demonstrado, nunca

deixando claro se a modificação do valor é devido à atualização ou a quantidade de contingências. Em alguns casos, o critério para avaliação das incertezas também não é deixado claro.

4.1.1 Classe das contingências

De acordo com as notas explicativas das seis empresas citadas, verificou-se que todas as contingências passivas cuja determinação seja somente a divulgação, ou seja, de efeito possível, são de natureza jurídica, dividida nas classes: trabalhista, tributária, cível e regulatória.

4.1.2 Itens de Evidenciação do CPC 25

A maioria dos itens exigidos pelo CPC 25 a respeito das contingências diz respeito à proximidade da relação entre o passivo contingente e a provisão em si. Assim, um passivo contingente pode tornar-se inesperadamente provável, com necessidade, nesse caso, do reconhecimento de uma provisão nos demonstrativos do período em que ocorreu a mudança na estimativa, logicamente considerando as demais condições para seu reconhecimento.

Algumas exigências são colocadas pelo CPC 25 como necessárias para o bom entendimento e clareza na leitura dos passivos contingentes. Neste item serão citadas de modo a identificar se alguma empresa foi contra o descrito no pronunciamento, ou simplesmente não deixou claro na evidenciação.

a) Breve descrição da natureza do passivo contingente

Conforme item 86 do CPC 25, a empresa deve tecer um comentário a respeito da classe do passivo contingente de forma clara e concisa.

O resultado para este item se mostrou satisfatório visto que em apenas duas empresas as causas não foram bem detalhadas. Uma delas apenas citou quantidade de casos para as classes de contingências jurídicas e a outra, em algumas classes realizou descrições e em outras não informando apenas montante.

b) Estimativa do passivo contingente e seu efeito financeiro, conforme melhor estimativa

Conforme item 86 (a) do CPC 25, a empresa deverá informar o montante total por classe e natureza de todo o passivo contingente de efeito não remoto.

Uma das empresas não deixou claro o montante de determinada classe, informando que para a classe contingências regulatórias existia a contingência em si, não discriminando o valor respectivo. Assim sendo, quando o item é apenas comentado tem a aparência de uma provisão com incerteza de valor (que é uma situação de somente divulgado), mais a informação não foi clara.

c) Estimativa do passivo contingente e seu efeito financeiro, conforme risco existente

As empresas já demonstraram o risco existente, visto que o fato de estar evidenciado em notas explicativas já considera o risco como possível. Em todos os casos, as empresas indicaram quando a contingência era provável (provisionado no passivo) ou possível (divulgado em notas explicativas).

d) Estimativa do passivo contingente e seu efeito financeiro, conforme valor presente

As empresas devem informar a atualização do passivo contingente a valor presente. Deve constar em notas explicativas a atualização do valor divulgado em notas explicativas. Devem informar o valor no início e no final do período.

Este, claramente, foi o pior item de divulgação, com um escore de apenas 3 em 12 possíveis. Na maioria dos casos as empresas não deixaram evidente qual o montante relativo a atualização do saldo, apenas mencionando o saldo total de 2010 e 2011. Assim sendo, não tem-se certeza absoluta de a diferença de valor é equivalente ao aumento de contingências ou a atualização.

e) Indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída

Indicação do critério de avaliação para a situação de possível ou provável nas situações nas contingências divulgadas ou evidenciadas.

Apenas uma empresa não expôs o critério de avaliação para identificar se a contingência era possível ou provável. Na maioria dos casos, a empresa pelo menos informava que os advogados sempre analisavam a situação das contingências para identificar qualquer alteração em sua situação de risco.

f) Possibilidade de reembolso

A característica do reembolso e a possibilidade de algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão serem reembolsados por outra parte. Deve ser praticamente certo o recebimento do reembolso no caso de liquidação da obrigação para seu reconhecimento como ativo, não podendo ultrapassar o valor da provisão.

Assim sendo, o reembolso é uma característica da provisão, não se enquadrando na situação de passivo contingente, a menos que este tenha sido rebaixado de provável para possível em determinado período de tempo. Nenhuma das empresas informou se algum dos itens caracterizados como possível já foi considerado provável.

g) Ligação entre provisão e contingência passiva

Quando uma provisão e um passivo contingente tiverem a mesma natureza estas deverão ser relacionadas. Aqui a empresa deve identificar possíveis situações onde o passivo contingente passou de possível para provável ou vice-versa.

Todas as empresas informaram os saldos por classe para as provisões e contingências passivas, mais em duas delas as informações não estavam relacionadas em lugar algum, deixando a informação com baixa qualidade de leitura (uma pessoa teria que ler todo o texto para identificar que as provisões possuíam valores relacionados que eram tratados como possíveis).

h) Adequada divulgação de passivos que não possam ser mensuráveis confiavelmente.

Quando a obrigação for classificada como provável, mas não existir estimativa confiável, divulga-se um passivo contingente.

Estes itens não se aplicam as empresas selecionadas visto que todos os passivos contingentes mensurados são de natureza jurídica. Não foi citado casos a respeito de passivos que não puderam ser mensurados confiavelmente. Em um caso específico, na empresa Claro, foi citada uma contingência possível que não possuía valor, dando a aparência que seria um

passivo que não teria mensuração confiável, mas se este fosse o caso, teria que informar que a situação seria esta.

i) Obtenção de todo o passivo contingente divulgado como possível

Aqui verifica-se se a empresa deixa claro que evidenciou todo valor considerado contingência possível em suas notas explicativas.

Somente uma empresa não deixou evidente o valor total de contingências classificadas como possíveis, ou seja, não dava para identificar se os itens demonstrados eram todas as contingências que a empresa possuía.

5. CONCLUSÃO

As contingências são muito importantes para a análise das demonstrações contábeis das empresas uma vez que estas podem ser facilmente instrumentos de manipulação, ou seja, seu registro inadequado pode acarretar um passivo subavaliado ou superavaliado. Então, vem sendo cada vez mais acompanhada de perto.

Pode-se confirmar que as empresas estão se dedicando em fazer com que as demonstrações contábeis possam gerar informações mais claras e precisas para tomada de decisões. A prova disso é a pontuação elevada que a maioria das empresas tiveram na análise realizada neste artigo.

De acordo com os dados apontados pelo estudo, pode-se concluir que na maioria dos casos analisados as empresas demonstraram qualidade na geração de informações, pois em quatro dos seis casos a pontuação das empresas superou 85%.

Verifica-se também que as empresas tiveram dificuldades na elaboração de informações atualizadas a valor presente. O mais interessante é que para as provisões, é apresentado de forma mais evidente a atualização do valor, mesmo que na legislação indique que as contingências possíveis, que apenas precisam ser divulgadas, tenham o mesmo cuidado, estas não possuem a mesma atenção.

Para uma verificação mais aprofundada a respeito de contingências passivas, sugere-se a realização de novos estudos com uma maior variedade de tipos de empresa e uma evolução histórica das mesmas, pois o campo restrito de empresas de telecomunicações (todas classificadas como empresas de grande porte), provavelmente não pode ser generalizado para o universo de todas as empresas brasileiras, denotando desse modo uma limitação desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ANATEL (Agência Nacional de Telefonia). Publicações Técnicas. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalInternet.do>, Acesso em: 30 de dezembro de 2012

AQUINO, W.; SANTANA, A. C. Evidenciação. **Caderno de Estudos**. FIPECAFI. n. 5. jun. 1992.

ARAÚJO, Aneide Oliveira; OLIVEIRA, Marcelle Colares. **Tipos de pesquisa**. Trabalho de conclusão da disciplina Metodologia de Pesquisa Aplicada a Contabilidade - Departamento de Controladoria e Contabilidade da USP. São Paulo, 1997.

BRASIL. **Lei Federal nº 6.404**. Brasília: Congresso Nacional, 1976.

BRASIL. **Lei Federal nº 11.638**. Brasília: Congresso Nacional, 2007.

BRASIL. **Lei Federal nº 11.638**. Brasília: Congresso Nacional, 2007.

CARVALHO, L.N.; LEMES, S. **Padrões Contábeis Internacionais do IASB: um estudo comparativo com as normas contábeis brasileiras e sua aplicação**. UnB Contábil, Brasília, 6:61-80, jul. 2002.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 25**. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília: 2009. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_25.pdf . Acesso em 02 mai. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº. 1.055, de 07 de outubro de 2005**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc>. Acesso em: 02 de maio de 2012.

DANTAS, J. A. *et al.* **A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação**. In: XXVIII ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2004, Curitiba-PR. **Anais...ENANPAD**, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo. Atlas. 2002

HENDRIKSEN, Edson S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**.5. ed., São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de;*et al.* **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade;LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Economia doméstica começa a dominar Ibovespa**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/resenhaeletronica/MostraMateria.asp?page=&cod=837079>. Acesso em: 20 de dezembro de 2012.

MURCIA, Fernando Dalri. **Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário de companhias abertas no Brasil**. 2009. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-16122009-121627/>>. Acesso em: 2012-11-03.

OLIVEIRA, A. F. ; BENETTI, Juliana Eliza ; VARELA., Patrícia. Siqueira .**Disclosure das Provisões e Dos Passivos e Ativos Contingentes: Um Estudo em Empresas Listadas na BM&FBOVESPA**. In: Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), 2011, Vitória/ES. V Congresso AnpCont, 2011. v. 1. p. 1-16.

PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C. (2004). A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo: USP, n. 36, p. 7-20. set./dez.

RIBEIRO, Antônio de Cístolo. **Provisões, contingências e normas contábeis: um estudo de gerenciamento de resultados com contencioso legal no Brasil**. 2012. Dissertação

(Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-17052012-114448/>>. Acesso em: 2012-12-01.