

## Divulgação das provisões e passivos contingentes nos estados brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018

João Vitor Santos Almeida<sup>1</sup>, Tamara Teixeira de Oliveira<sup>1</sup>, Luiza Ferraz Telles França<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Faculdade Independente do Nordeste – Vitória da Conquista – Bahia – Brasil

<sup>2</sup> Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia – Vitória da Conquista – Bahia – Brasil

### Citação deste Artigo (ABNT)

ALMEIDA, João Vitor; OLIVEIRA, Tamara T.; FRANÇA, Luiza F. T. Divulgação das provisões e passivos contingentes nos estados brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018. *Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas*. v.22, n.1, 94-107, 2025.

Recebido em 19/04/2023.

Aprovado em 20/02/2025.

### Autor para Correspondência

Luiza Ferraz Telles França  
Estr. Bem Querer, Km-04 –  
Universidade – Caixa Postal 95  
Vitória da Conquista – BA  
CEP 45.031-900  
[luizafff@uesb.edu.br](mailto:luizafff@uesb.edu.br)



**Copyright:** © 2025 Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas.

This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license.

### Resumo

O escopo da presente pesquisa foi avaliar o nível de divulgação de provisões e passivos contingentes pelos estados brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018. Para alcançar o objetivo traçado, realizou-se uma pesquisa documental, abrangendo os demonstrativos contábeis, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Notas Explicativas. Os dados foram coletados na aplicação de um *checklist*, com o qual buscou-se verificar quais itens estabelecidos pelas normativas de provisões e passivos contingentes são divulgados pelos entes estudados, a análise dos resultados encontrados foi realizada mediante estatística descritiva. Por fim, estabeleceu-se um ranking com níveis médio de evidenciação das provisões e dos passivos contingentes entre os vinte e sete entes analisados. Embora os resultados apontem um aumento na média do índice de divulgação das provisões e passivos contingentes, o índice de *disclosure* é considerado baixo quando observamos os itens que devem ser divulgados segundo os normativos contábeis aplicáveis ao setor público.

**Palavras-chave:** Divulgação. Passivos contingentes. Provisões.

### Abstract

The scope of this research was to evaluate the level of disclosure of provisions and contingent liabilities by the Brazilian states and the Federal District between the years 2011 and 2018. Equity, statement of equity changes and explanatory notes. The data were collected through the application of a checklist, with which it was sought to establish which items established by the regulations of provisions and contingent liabilities are disclosed by the entities studied, the analysis of the results found was carried out through descriptive statistics. Finally, a ranking was established with average levels of disclosure of provisions and contingent liabilities among the twenty-seven entities analyzed. Although the results indicate an increase in the average disclosure index for provisions and contingent liabilities, the disclosure index is considered low when we look at the items that must be disclosed according to the accounting standards applicable to the Public Sector.

**Keywords:** Disclosure. Contingent liabilities. Provisions.



## INTRODUÇÃO

A transparência é um valor importante que deve ser levantado perante a população. A contabilidade pública é uma ferramenta relevante para a transparência e a prestação de contas dos atos da administração, por meio da demonstração das operações públicas de natureza financeira (Avelino *et al.*, 2014). O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) apresenta uma metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades que possibilitam a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil.

No que tange ao reconhecimento das provisões, a NBC TSP 03 estabelece que a provisão correspondente a uma obrigação, resultado de evento passado, incerta em relação a valor e prazo, com saída de recursos estatisticamente provável. Esse último critério diferencia a provisão do passivo contingente, cuja saída de recurso para liquidação dessa obrigação dependerá de evento futuro (CFC, 2016).

A presente pesquisa justifica-se, do ponto de vista acadêmico, pela contribuição que provê a literatura sobre *disclosure* das provisões e passivos contingentes no setor público. Do ponto de vista dos entes, pela possibilidade de aperfeiçoamento da evidenciação das informações divulgadas nos demonstrativos contábeis, tornando-os mais fidedignos ao obedecer a critérios para reconhecimento e divulgação dessas obrigações, estabelecidos nas normas. O benefício do aprimoramento da divulgação das informações de provisões e passivos contingentes é trazer à sociedade maior transparência na gestão pública, considerando que esses passivos podem afetar as finanças governamentais. Diante disso, buscou-se responder à seguinte questão: qual o nível de divulgação das provisões e passivos contingentes nos estados brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018?

Assim, o trabalho tem o objetivo de avaliar o nível de divulgação das provisões e passivos contingentes dos 26 estados brasileiros e do Distrito Federal entre os anos de 2011 a 2018. Para alcançar o objetivo de avaliar o nível de divulgação dos estados, foi utilizada pesquisa documental, com a coleta de dados provenientes dos Balanços Patrimoniais, Demonstrações das Variações

Patrimoniais e Notas Explicativas dos estados no período estudado. Mediante aplicação de um *checklist* verificou-se quais itens estabelecidos pelas normativas de provisões e passivos contingentes são divulgados. Foi utilizada a estatística descritiva para proceder à análise dos resultados encontrados. Por fim, com fundamento nos dados coletados estabeleceu-se um *ranking* com níveis médio de *disclosure* das provisões e dos passivos contingentes entre os vinte e sete entes analisados. Embora os resultados apontem um aumento na média do índice de divulgação das provisões e passivos contingentes entre os estados brasileiros e Distrito Federal nos anos de 2011 e 2018, o índice de *disclosure* é considerado baixo quando observamos os itens que devem ser divulgados com base nas Normas Aplicadas ao Setor Público e no que estabelece a NBC T SP 03.

O presente artigo se divide em cinco sessões, sendo a primeira esta introdução; a segunda, o referencial teórico; a terceira, a apresentação da metodologia; a quarta, a descrição dos resultados; e a quinta, as considerações finais.

## DESENVOLVIMENTO

### Divulgação de informação no setor público

Fornecer informações úteis para a tomada de decisões de forma relevante, transparente e compreensível, fundamenta o objetivo principal da ciência contábil (Franco *et al.*, 2014). Para Santos *et al.* (2017), as evidenciações contábeis devem compreender os vários métodos disponíveis para sua realização.

A administração pública, por meio da indicação de seus atos, exerce um papel importante na redução de conflitos de interesses entre gestores e sociedade, dessa forma o *disclosure* atua na resolução do conflito de agência no setor público (Martins *et al.*, 2016).

O principal meio disponível para que o cidadão possa analisar e ter controle da aplicação dos recursos públicos (além disso, para reduzir a assimetria informacional entre gestores e população, sobre aplicação dos recursos públicos) são as demonstrações contábeis (Castro *et al.*, 2018). Schmidt (2018) mostra que a divulgação das informações é importante para os usuários da

informação visto que possui objetivos distintos e por isso exige informações também distintas.

Castro *et al.* (2018) promoveram um estudo sobre o índice de *disclosure* nos estados brasileiros e Distrito Federal com base nas Normas Aplicadas ao Setor Público, e demonstram em sua pesquisa que nenhum dos entes públicos atendem em sua totalidade às exigências estabelecidas pelas NBC TSP e pelo MCASP – normas que regem a padronização de divulgação das demonstrações contábeis. Além disso, os autores destacam que os estados brasileiros e o Distrito Federal têm muito a evoluir, em termos de divulgação, para atender ao que a legislação determina e fornecer informações claras e de qualidade de forma que o contribuinte possa ter controle social das demonstrações contábeis divulgadas.

### **Disclosure**

A transparência dos atos governamentais é um fator que contribui para a prestação de contas públicas (*public accountability*), visto que a divulgação de informações (incrementais, tempestivas, obrigatórias e voluntárias) aumenta a compreensibilidade dos usuários sobre as ações da governança pública (Oliveira *et al.*, 2019).

O *disclosure* é a “evidenciação” ou “divulgação” de informações obrigatórias ou voluntárias que atenderão às necessidades distintas dos usuários externos. Tais necessidades são oriundas das diferentes destinações no uso das informações divulgadas (Pereira da Silva *et al.*, 2018; Santos *et al.*, 2017). Além de instrumento de avaliação das entidades, o *disclosure* é suporte na tomada de decisões (Souza *et al.*, 2019).

A compreensibilidade das informações divulgadas para os usuários é fator importante para transparecer a prestação de contas do setor público e pode ser alcançada mediante a evidenciação das demonstrações contábeis, principalmente das notas explicativas que esclarecem fatos expressivos do exercício (Abreu *et al.*, 2020). Além da divulgação obrigatória, estabelecida pelas bases legais, a divulgação de informações voluntárias é utilizada pelas entidades como forma de complementação das necessidades dos usuários (Hendriksen; Van Breda, 2016).

O *disclosure* contábil favorece a redução da assimetria informacional entre os governantes e a sociedade por meio das informações evidenciadas

nos demonstrativos contábeis e financeiros das entidades públicas que constataam a composição e aplicação de gastos e recursos econômicos (Delamora *et al.*, 2020). Conforme Forte (2021), a divulgação de informações de provisões e passivos contingentes tem sido cada vez mais analisada pelos usuários da informação, em função dos impactos nos relatórios e demonstrativos financeiros das entidades mediante o reconhecimento de obrigações possíveis e prováveis.

### **Provisões e passivos contingentes**

Atender aos critérios de *disclosure* das provisões e passivos contingentes é uma ação que permite às entidades assegurarem aos seus usuários maior qualidade nas informações divulgadas (Souza, 2019). Por intermédio do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos contingentes das entidades do setor público são estabelecidos pela Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público NBC-TSP 03 (CFC, 2016), baseada na IPSAS 19 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* editado pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac).

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), Brasil (2021), difere os passivos contingentes dos passivos normais por se tratar de obrigações incertas em relação ao seu valor e prazo, bem como evidencia a probabilidade da saída de recursos para a liquidação da obrigação como fator determinante na classificação entre provisão ou passivo contingente.

A NBC-TSP 03 (CFC, 2016) conceitua passivo contingente como uma obrigação presente na entidade, resultado de evento passado, no qual a sua existência dependerá de evento futuro incerto sobre o qual a entidade não detém controle, não sendo possível mensurar com confiabilidade o valor da obrigação, assim como a probabilidade da exigência de saída de recursos econômicos para a liquidação da obrigação.

Conforme o Quadro 1, a seguir, se for provável, a saída de recursos econômicos para liquidação da obrigação presente deve ser mensurada com confiabilidade, e reconhecida

como provisão. Se a saída de recursos for possível, deve-se divulgar o passivo contingente em notas explicativas, e em caso de probabilidade remota de saída de recursos, a entidade não deve divulgar as informações (Bonfim, 2021).

**Quadro 1 – Provisões e passivos contingentes**

Reconhecer a provisão.	Divulgar o passivo contingente.	Reconhecimento e divulgação não são necessários
Existe uma obrigação presente na entidade como resultado de evento passado (NBC-TSP 03 parágrafo 22).	Existe uma obrigação presente na entidade como resultado de evento passado (NBC-TSP 03 parágrafo 18).	Existe uma obrigação possível que ocorra (NBC-TSP 03 parágrafos 22).
É provável que ocorra a saída de recursos para liquidar a obrigação (NBC-TSP 03 parágrafo 22).	É possível que ocorra a saída de recursos para liquidar a obrigação (NBC-TSP 03 parágrafo 18).	A saída de recursos econômicos é remota (NBC-TSP 03 parágrafo 100).
É possível mensurar com confiabilidade o valor (NBC-TSP 03 parágrafo 22).	Não é possível mensurar com confiabilidade o valor (NBC-TSP 03 parágrafo 18).	Não é possível mensurar com confiabilidade o valor (NBC-TSP 03 parágrafo 100).

Fonte: Elaborado pelos autores.

## METODOLOGIA

### Abordagem da Pesquisa

Para atingir o objetivo da pesquisa, avaliar o nível de divulgação de provisões e passivos contingentes dos estados brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018, foi utilizada a pesquisa documental, que consiste em levantamento de dados e informações coletados em diferentes fontes sobre o campo de interesse da pesquisa (Lakatos, 2021). A característica principal desse instrumento é a coleta em documentos, escritos ou não, constituídos de fontes primárias.

### População e amostra

A amostra é composta dos Balanços Patrimoniais (BP), das Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP) e Notas Explicativas dos 26 estados brasileiros e do Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018. Os demonstrativos contábeis consolidados foram encontrados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). As Notas Explicativas

foram encontradas nos endereços eletrônicos das entidades pesquisadas.

### Procedimentos metodológicos e tratamento dos dados

Para contemplar a avaliação do nível de *disclosure* de provisões e passivos contingentes dos estados e do Distrito Federal foi utilizado um *checklist* com a finalidade de mensurar o reconhecimento da divulgação feita pelos entes, estabelecida pela NBC-TSP 03, MCASP 9ª edição e IPSAS 19. O *checklist* é composto por oito categorias e oitenta e duas subcategorias: Reconhecimento das Provisões de Curto Prazo no Balanço Patrimonial, com dez subcategorias; Reconhecimento das Provisões de Longo Prazo no Balanço Patrimonial, com dezoito subcategorias; Reconhecimento das Provisões na Demonstração das Variações Patrimoniais, com onze subcategorias; Reversão das Provisões na Demonstração das Variações Patrimoniais, com quatro subcategorias; Evidenciação das Provisões de Curto Prazo em Notas Explicativas com treze subcategorias; Evidenciação das Provisões de Longo Prazo em Notas Explicativas com treze subcategorias; e Evidenciação dos Passivos Contingentes em Notas Explicativas, com treze subcategorias (França *et al.*, 2016).

A avaliação do nível de divulgação ocorreu de forma binária, por meio da atribuição de um ponto para cada item divulgado pelo estado no *checklist*, e nota zero, caso não fosse publicada a informação. A pontuação de cada estado foi revertida em percentual, tendo como base o número de itens divulgados, dividido pelo número de itens aplicados no *checklist*. Após determinar o índice de divulgação, foi possível estabelecer o *ranking* dos estados que mais divulgam informações sobre provisões e passivos contingentes.

Nesta pesquisa, foram analisados os dados mediante estatística descritiva, considerada um estudo determinante de tendências dos fatos e fenômenos (Diehl *et al.*, 2007). Trata-se de uma técnica que possibilita a quantificação das evidências de dados levantados na pesquisa documental. A estatística descritiva sintetiza valores de mesma natureza e permite uma visão global da modificação desses valores, podendo estes ser descritos com base nas tabelas que resumem um conjunto de observações, gráficos,

como forma de apresentação dos dados ou medidas descritivas (Guedes, 2005).

## ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o intuito de avaliar o nível de divulgação das Provisões e Passivos Contingentes nos estados brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018, foi aplicado um *checklist* em observância ao que determina o MCASP e NBC T SP 03, que estabelecem os critérios para reconhecimento, mensuração e divulgação de provisão e passivos contingentes.

Com base nos dados, fez-se a totalização dos itens divulgados nos demonstrativos considerados para a elaboração desta pesquisa, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Notas Explicativas, ano a ano, de cada ente pesquisado. Após a totalização, obteve-se o nível de divulgação das provisões e passivos contingentes dos 26 estados brasileiros e Distrito Federal, do período abrangido neste estudo. Os dados da pesquisa foram avaliados, verificando os estados com melhores e piores níveis de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes nos exercícios de 2011 a 2018, e estabelecendo as métricas de média, mediana, desvio padrão e moda, para definir a qualidade do *disclosure* dos entes estudados.

### Divulgação das provisões e passivos contingentes no quadriênio de 2011 a 2014

Inicialmente serão apresentados os resultados analisados do primeiro quadriênio, que compreende os anos de 2011 a 2014. A Tabela 01 demonstra os índices de divulgação das provisões e passivos contingentes dos estados brasileiros e Distrito Federal no ano de 2011, mediante apresentação comparativa. Na primeira coluna, os cinco estados com o melhor índice de divulgação; na segunda, os que menos divulgaram tais informações. Entre os cinco estados com melhor índice de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes no ano de 2011, Santa Catarina e Rio de Janeiro ocupam as primeiras colocações. Em contrapartida, Roraima, Rondônia e Mato Grosso do Sul apresentam níveis de divulgação muito baixos. Entre os estados listados, têm o pior índice de divulgação nesse exercício.

Santa Catarina destaca-se por divulgar em seu Balanço Patrimonial provisões para riscos trabalhistas, cíveis e repartição de crédito de curto prazo, além de provisões para riscos trabalhistas e cíveis, provisões matemáticas previdenciárias, valores referentes a plano financeiro e previdenciário no longo prazo, em seu Balanço Patrimonial. Ressalta-se que esse Estado também divulga informações sobre Provisões na Demonstração das Variações Patrimoniais e em Notas Explicativas. Nestas últimas, são evidenciadas informações sobre passivos contingentes, incluindo a natureza e valores mensurados para cada passivo divulgado. A qualidade das informações apresentadas, além do cumprimento dos critérios normativos para a divulgação, foi determinante para que o Estado ocupasse o primeiro lugar entre os maiores índices.

**Tabela 01 - Estados com os melhores e piores níveis de divulgação de provisões e passivos contingentes no ano de 2011**

2011				
1º	Santa Catarina	21,43%	Mato Grosso	9,30%
2º	Rio de Janeiro	20,00%	Maranhão	9,09%
3º	Distrito Federal	18,18%	Mato Grosso do Sul	8,70%
4º	Alagoas	17,86%	Rondônia	8,70%
5º	Bahia	15,56%	Roraima	8,70%

**Fonte:** Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Diferentemente do estado de Santa Catarina, o Rio de Janeiro optou por não divulgar informações sobre passivos contingentes em Notas Explicativas. Na Tabela 01, verifica-se que o estado ocupa a segunda posição com índice de 20%. Esse resultado pode ser explicado pela ausência de informações de provisões de curto prazo no Balanço Patrimonial e em Notas Explicativas, bem como na omissão de registros dos itens, estabelecidos nos normativos pertinentes, na Demonstração das Variações Patrimoniais, com exceção das Provisões de longo prazo relativas à previdência e a riscos trabalhistas constantes no Balanço Patrimonial.

Ao analisar os estados com menor índice de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes no ano de 2011, apresentados na Tabela 1, verifica-se que as três últimas colocações, ocupadas por Roraima, Rondônia e Mato Grosso do Sul, apresentam o mesmo índice de 8,70%. O nível baixo *disclosure* pode ser explicado pela ausência

da divulgação de provisões no curto prazo no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais e em Notas Explicativas, sendo que, nestas últimas, não foram evidenciadas informações adicionais. Os três estados divulgaram um único item do *checklist*, aplicado na pesquisa, as provisões matemáticas Previdenciárias em longo prazo, o que resulta nos menores índices de divulgação no ano de 2011.

**Tabela 02 - Estados com os melhores e piores níveis de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes no ano de 2012**

2012				
1º	Santa Catarina	24,64%	Alagoas	13,33%
2º	Mato Grosso do Sul	22,86%	Maranhão	13,04%
3º	Rio de Janeiro	22,22%	Sergipe	12,50%
4º	Distrito Federal	20,83%	Rondônia	11,54%
5º	Bahia	20,00%	Roraima	8,70%

**Fonte:** Elaborada pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

No ano de 2012, dois estados chamam atenção na colocação entre os melhores e piores níveis de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes. Um exemplo positivo é Mato Grosso do Sul que, conforme a Tabela 2, ocupa a 2ª posição entre os melhores níveis de *disclosure*. No exercício anterior, esse Estado estava entre os três piores níveis, o que pode ser constatado na Tabela 1. A mudança de posição no *ranking* decorre do fato de que no ano de 2012 o ente iniciou a evidenciação de informações sobre os itens pesquisados em Notas Explicativas, incluindo o valor inicial e final para cada provisão de longo prazo, a descrição da natureza de cada provisão, e as incertezas sobre o valor dessas saídas. Essas mudanças proporcionaram um salto de qualidade nas informações divulgadas e, conseqüentemente, na colocação ocupada no *ranking* pelo referido Estado.

Um contraponto, conforme se verifica nas Tabelas 1 e 2, é o estado de Alagoas, que saiu das melhores posições no ano de 2011 e passou a figurar entre os estados com os piores níveis de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes no ano de 2012. Essa queda no nível de *disclosure* pode ser explicada pela redução na informação. A opção no segundo exercício analisado foi divulgar apenas o montante total de provisões de curto e

longo prazo no Balanço Patrimonial e detalhar apenas a natureza destas em Notas Explicativas.

O Distrito Federal também sobressai nos anos de 2011 e 2012 entre os cinco melhores índices, segundo a Tabela 2, apresentou um nível de divulgação de 20,83%. O estado divulgou vários itens de Provisões em longo Prazo, entre eles, Matemáticas Previdenciárias, provisões de planos previdenciários e financeiros, no Balanço Patrimonial, além da descrição na natureza para cada item de provisão divulgada, em Notas Explicativas, abordados no *checklist*. Tudo isso proporcionou uma melhora no índice nos dois primeiros períodos analisados. Todavia, no ano de 2013, o Distrito Federal não aparece entre os estados com melhores índices de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes, listados na Tabela 3, visto que não divulgou provisões de plano financeiros, dentro do Balanço Patrimonial, evidenciados no exercício anterior. Essa opção ocasionou a diminuição do índice de divulgação.

**Tabela 03 - Estados com os melhores e piores níveis de divulgação de provisões e passivos contingentes no ano de 2013**

2013				
1º	Rio de Janeiro	48,28%	Roraima	13,04%
2º	Santa Catarina	43,90%	Maranhão	12,12%
3º	Rio Grande do Sul	28,57%	Paraíba	11,11%
4º	Bahia	27,08%	Alagoas	11,11%
5º	Rondônia	24,44%	Sergipe	6,67%

**Fonte:** Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Entre os estados com melhor nível de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes no ano de 2013, demonstrados na Tabela 3, sobressai o Rio Grande do Sul com 28,57%. Ressalta-se que, nos exercícios de 2011 e 2012, o Estado apresentou índice de divulgação 0,00%, ou seja, não divulgou nenhuma informação sobre Provisões nem Passivos Contingentes. Em 2013, porém, passou a divulgar informações sobre provisões de longo prazo, no Balanço Patrimonial, entre elas, a matemática previdenciária e valores a título de plano financeiro e previdenciário. Além disso, evidenciou em Notas Explicativas informações sobre Passivos Contingentes de riscos fiscais, com a descrição de sua natureza, valores iniciais e finais e a possibilidade de reembolso para cada contingência divulgada. Essa evolução do Rio

Grande do Sul resulta na melhor qualidade do *disclosure* apresentado para seus usuários.

Ainda conforme observamos na Tabela 3, a Bahia está entre os cinco estados que mais divulgam informações sobre provisões nos anos de 2011, 2012, 2013. Por outro lado, em 2014, manteve o índice de 27,08% do ano anterior, enquanto outros estados, como Rondônia e Pernambuco, obtiveram uma melhora no índice de divulgação e passaram a assumir a quinta posição nos anos de 2013 e 2014, respectivamente.

A evolução do estado de Rondônia pode ser explicada pela aderência à divulgação na Demonstração das Variações Patrimoniais e Notas explicativas no ano de 2013, constatadas na aplicação do *checklist* usado para avaliar o nível de *disclosure*. O estado registrou no exercício de 2013 variações patrimoniais diminutivas, relacionadas a provisões matemáticas previdenciárias de longo prazo, Provisões de plano financeiros de benefícios concedidos e a conceder, provisões atuariais para o plano previdenciário no Balanço Patrimonial, além de uma descrição e estimativa das incertezas sobre o valor dessas saídas para cada provisão divulgada em Notas Explicativas.

Assim como Rondônia, Pernambuco também apresentou uma melhora significativa no ano de 2014. Na Tabela 4 estão listados os estados com os melhores e piores níveis de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes no ano de 2014. Pernambuco ocupa o quinto lugar entre os melhores níveis. O estado de Pernambuco evidenciou provisões de curto e longo prazos no seu Balanço Patrimonial. Em longo prazo, constatou-se: divulgação de provisões para riscos trabalhistas, fiscais e cíveis; inclusão de informações de mesma natureza nas demonstrações das variações patrimoniais; divulgação em notas explicativas da descrição para cada provisão de curto e longo prazos, além da incerteza sobre o valor da saída de recursos.

**Tabela 04 - Estados com os melhores e piores níveis de divulgação de provisões e passivos contingentes no ano de 2014**

2014				
1º	Rio De Janeiro	51,72%	Amapá	13,33%
2º	Santa Catarina	47,56%	Rio G. Norte	12,50%
3º	São Paulo	36,96%	Alagoas	12,50%
4º	Mato Grosso Sul	34,21%	Ceará	11,76%
5º	Pernambuco	31,75%	Paraíba	6,67%

**Fonte:** Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Em 2014, São Paulo e Mato Grosso do Sul passam a figurar entre os estados que mais divulgam, conforme pode ser visto na Tabela 4. Essa evolução de ambos os estados também pode ser observada na pesquisa de Castro *et al.* (2018). Ao avaliar o índice de *disclosure* dos Estados brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o estudo verifica que, em 2014, São Paulo e Mato Grosso do Sul estão nas primeiras colocações. Nos anos 2011 e 2012, o estado de São Paulo apresentava índice de 0,00% em nível de divulgação de provisões e passivos contingentes, contudo, no ano de 2013, passou a divulgar informações acerca das provisões matemáticas previdenciárias e valores a título de plano previdenciário em longo prazo, no Balanço Patrimonial e, em 2014, apresentou nível de 36,96%, exposto na Tabela 4. Esse resultado é reforçado pela inclusão no passivo circulante das provisões de curto prazo para riscos trabalhistas e repartição de créditos, bem como pelo fato de o ente público passar a divulgar mais informações sobre provisões no longo prazo, incluindo riscos trabalhistas e fiscais, provisões para plano financeiro e as provisões matemáticas previdenciárias. Outro fator que favoreceu o índice de divulgação do estado, e que pode ser observado em outros entes da federação, foi a divulgação de provisões nas Demonstrações das Variações Patrimoniais.

No quadriênio de 2011 a 2014, alguns estados tiveram índices de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes 0,00%. No ano de 2011: Amazonas, Sergipe, Rio Grande do Sul, São Paulo, Amapá, Ceará e Minas Gerais. Em 2012, Rio Grande do Sul, São Paulo, Amapá, Ceará, Minas Gerais, Goiás e Paraná não tiveram informações divulgadas de provisões e passivos contingentes. O caso do estado de Goiás chama atenção, posto que no ano anterior apresentou índice de divulgação de 13,33% e já no ano de 2012 não divulga nenhuma informação. Em contrapartida, estados como Amazonas e Sergipe passaram a divulgar informações que, ainda em baixos níveis, demonstram uma mudança de atitude perante a determinação normativa de divulgar as suas

provisões e passivos contingentes, conforme pode se verificar na Tabela 2.

No ano de 2013, os estados que optaram por não divulgar provisões e passivos contingentes foram: Goiás, Paraná, Amapá, Ceará e Minas Gerais. Em 2014, apenas Goiás e Minas Gerais não evidenciaram informação. Os estados do Paraná, Amapá e Ceará passam a divulgar, ainda que com índices baixos, sendo que os dois últimos podem ser visualizados na Tabela 4. Os resultados justificam-se em razão da deficiência de informações em seus demonstrativos. O estado do Amapá evidencia apenas o valor total de provisões de curto prazo no Balanço Patrimonial. O Ceará faz uso apenas das Notas Explicativas e divulga a descrição de seus passivos contingentes, mas nenhuma informação sobre provisões no Balanço Patrimonial e nas Demonstrações das Variações Patrimoniais.

Os dados desse primeiro quadriênio corroboram a pesquisa de Castro *et al.* (2018), principalmente no que tange aos do ano de 2014, exercício no qual os autores do estudo fizeram um *ranking* dos estados que mais divulgaram informações baseados nas Normas Aplicadas ao Setor Público. Os índices da presente pesquisa e os dos autores citados mostram que os entes públicos ainda têm muito a evoluir em termos de divulgação, tanto para atender à base legal quanto na divulgação de forma voluntária de informações que contribuam para a qualidade do *disclosure* de forma mais transparente para os usuários com relação às obrigações desses entes públicos.

### Divulgação das provisões e passivos contingentes no quadriênio de 2015 a 2018

Com base nos dados do segundo quadriênio analisado (2015 a 2018), verifica-se um avanço significativo na divulgação de informações sobre Provisões e Passivos Contingentes. No ano de 2015, os estados com os melhores índices de *disclosure*, conforme visto na Tabela 5, têm a qualidade da divulgação justificada mediante crescimento dos itens pesquisados e incluídos em seus demonstrativos contábeis. Nesses entes, de forma semelhante, houve publicização de provisões de curto e longo prazos no Balanço Patrimonial e no Demonstrativo de Variações Patrimoniais. A divulgação de informações adicionais em Notas Explicativas ocorreu quase na totalidade.

A análise da qualidade das divulgações realizadas por meio da aplicação do *checklist* mostrou, no ano de 2015, os cinco estados com os melhores índices de *disclosure*: Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo, Bahia e Tocantins. O atendimento ao estabelecido nos respectivos normativos ocorreu principalmente nos itens do Balanço Patrimonial das Provisões para Riscos Trabalhistas de Curto e Longo Prazo, Provisão para Riscos Cíveis de Curto Prazo, Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo, Provisões de Benefícios Concedidos e a Conceder; no Demonstrativo das Variações Patrimoniais, com divulgação da Provisão para Riscos Trabalhistas e Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo; e evidenciação com maior frequência em Notas Explicativas das Provisões de Curto e Longo Prazos.

**Tabela 05 - Estados com os melhores e os piores níveis de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes no ano de 2015**

2015				
1º	Rio de Janeiro	45,12%	Paraíba	18,18%
2º	Santa Catarina	40,24%	Acre	17,39%
3º	São Paulo	34,29%	Paraná	15,22%
4º	Bahia	32,65%	Minas Gerais	10,00%
5º	Tocantins	30,61%	Ceará	5,26%

**Fonte:** Elaborada pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Estados com resultados intermediários e que não figuram na Tabela 5, Pernambuco, Roraima e Distrito Federal, também tiveram divulgação de provisões de curto e longo prazos no Balanço Patrimonial e Notas Explicativas, porém o que os difere dos entes públicos com os melhores níveis de divulgação sobre os passivos analisados nesta pesquisa é a escolha contábil de não publicar em duas Demonstrações, conforme estabelecido na NBCT SP 03, informações acerca dos seus Passivos Contingentes. Vale ressaltar os estados que menos divulgaram provisões e passivos contingentes, tais como Paraíba, Acre e Paraná, e que figuram com baixo índice de informações divulgadas, ainda conforme a Tabela 5, pois limitaram-se à evidenciação de Provisões de Curto e Longo Prazo no Balanço Patrimonial. Ainda no ano de 2015, cabe ressaltar o resultado nulo do Amapá, Goiás e Rio Grande do Norte, esses estados não divulgaram qualquer informação das estabelecidas nos

normativos pertinentes a Provisões e Passivos Contingentes.

No ano de 2016, cujos resultados estão demonstrados na Tabela 6, é possível visualizar uma diferença pequena nos estados que melhor divulgaram informações de provisões e passivos contingentes em relação a 2015. A diferença entre os que mais divulgaram (Rondônia, 43,24%) e o que ficou em quinto (Bahia, 36,73%) é de apenas 6,51%. Ambos os estados divulgaram Provisões de Longo Prazo dentro do Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais. A Bahia ainda evidenciou uma breve descrição da natureza da obrigação para cada tipo de Provisão de Longo Prazo em Notas Explicativas. O que fez Rondônia ocupar a primeira posição foi o detalhamento maior dos passivos evidenciados.

**Tabela 06 - Estados com os melhores e os piores níveis de divulgação de Provisões e Passivos Contingentes no ano de 2016**

2016				
1º	Rondônia	43,24%	Acre	18,92%
2º	Santa Catarina	40,24%	Mato Grosso Sul	17,86%
3º	São Paulo	40,00%	Rio Grande Norte	16,67%
4º	Rio de Janeiro	39,02%	Goiás	10,00%
5º	Bahia	36,73%	Minas Gerais	10,00%

**Fonte:** Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Ainda conforme observado na Tabela 6, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo predominam em relação ao exercício de 2015, quando confrontados com os dados apresentados na Tabela 5. Esses três estados têm uma característica em comum, todos divulgam informações das oito categorias do *checklist* e conseguem, assim, ampliar a qualidade de *disclosure* por eles apresentado ao longo do período da pesquisa. É possível destacar as subcategorias de evidenciação de Notas Explicativas divulgadas por esses entes no exercício de 2016, tanto com relação às Provisões de Curto Prazo, quanto às de Longo Prazo. Com relação aos Passivos Contingentes, evidenciou-se uma breve descrição da natureza de cada tipo de Passivo Contingente.

Amapá e Ceará chamam atenção porque são os únicos entes entre os estudados que não divulgaram nenhuma informação de provisões e passivos contingentes no ano de 2016. Acre, Amazonas, Distrito Federal, Maranhão, Minas Gerais e Paraíba

são exemplos de estados que não evidenciaram informações em Notas Explicativas. O estado de Minas Gerais, que não vinha divulgando informações de provisões e passivos contingentes, entre os anos de 2011 e 2014, passou a divulgar em 2015, e já em 2016 divulga valores referentes à Reversão de Provisões no Demonstrativo das Variações Patrimoniais.

Considerando o nível de divulgação de provisões, a partir de 2017, de acordo com a Tabela 7, identificou-se que a qualidade do *disclosure* dos entes públicos passa por uma progressão no nível de divulgação. O caso de Goiás é marcante, pois, nos anos de 2012 a 2015, esse estado não havia divulgado nenhuma informação de provisões e passivos contingentes e, a partir de 2017, passa a apresentar no Balanço Patrimonial informações de Provisões de Curto e Longo Prazo, bem como no Demonstrativo das Variações Patrimoniais. Infere-se que, após esse avanço do nível de divulgação, mais evidente no ano de 2018, ao ultrapassar a média de 21%, o estado tem adotado de forma gradativa o que estabelecem as Normas Aplicadas ao Setor Público. No ano de 2017, quatorze estados melhoraram o nível de divulgação de provisões e ultrapassaram a média de 20%, porém, observa-se que, nos entes que aumentaram o nível das informações divulgadas, ainda persiste a ausência da evidenciação das Provisões e Passivos Contingentes em Notas Explicativas. Um exemplo é o estado do Mato Grosso, que conseguiu ultrapassar a média de 56% de divulgação apenas de provisões.

**Tabela 07 - Estados com os melhores e os piores níveis de divulgação de provisões e passivos contingentes no ano de 2017**

2017				
1º	Mato Grosso	56,52%	Maranhão	20,41%
2º	Rio de Janeiro	40,00%	Tocantins	20,41%
3º	São Paulo	39,13%	Acre	18,52%
4º	Santa Catarina	35,37%	Goiás	14,81%
5º	Bahia	29,51%	Rio Grande Norte	14,29%

**Fonte:** Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

O reconhecimento das provisões e passivos contingentes entre os entes da federação em 2018, conforme exposto na Tabela 8, indica aumento da aplicabilidade das normas e melhoria da qualidade informacional, levando mais transparência dos

governos para o contribuinte. Rio de Janeiro e Santa Catarina destacam-se em todos os períodos analisados nesta pesquisa. Os dois estados lideram o *ranking* entre os que mais divulgam provisões e têm uma constante evidência de provisões em Notas Explicativas. Santa Catarina sobressai, no entanto, por ser um estado que tem constante evidência de Passivos Contingentes em Notas Explicativas, no exercício de 2018, tendo evidenciado informações de riscos fiscais, breve descrição da natureza de cada tipo de Passivo Contingente e os valores do início e fim do período.

**Tabela 08 - Estados com os melhores e os piores níveis de divulgação de provisões e passivos contingentes no ano de 2018**

2018				
1º	Rio de Janeiro	46,55%	Tocantins	20,59%
2º	Rio Grande Sul	45,95%	Sergipe	19,57%
3º	São Paulo	45,65%	Mato Grosso Sul	18,92%
4º	Rondônia	38,24%	Acre	16,67%
5º	Santa Catarina	37,80%	Rio Grande Norte	11,11%

Fonte: Elaborada pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Rondônia, Paraíba, Paraná e Bahia, além dos estados descritos na Tabela 8, são proeminentes na divulgação de provisões no Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Provisões em Notas Explicativas, todos com média de divulgação acima de 30%. Os resultados arrolados nesse quadriênio ratificam os estudos de Castro *et al.* (2018) e de Pereira (2018). Esses autores indicam a baixa qualidade dos *disclosure* apresentados pelos estados, sobretudo quando levamos em consideração o fato de haver Normas Aplicadas ao Setor Público, reconhecidamente a NBC T SP 03 (CFC 2016), que determina critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes para entes públicos, bem como o que se estabelece no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

### **Divulgação de provisões e passivos contingentes pelos estados brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018**

Os resultados obtidos na aplicação do *checklist*, usado para avaliar o nível de *disclosure* das provisões e passivos contingentes pelos

Estados Brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018, demonstram que a qualidade divulgada pelos entes públicos avaliados vem aumentando no decorrer dos anos. Essa evolução na qualidade das informações de provisões e passivos contingentes divulgados pode ser observada na estatística descritiva da pesquisa apresentada na Tabela 9.

Os valores observados na Tabela 9 referem-se à mediana, desvio padrão e moda dos índices de divulgação dos estados no período analisado. A mediana demonstrou que a tendência central acompanhou o crescimento do nível de divulgação da média geral de dados ao longo dos oito anos analisados, uma evolução de 12,5%, em 2011, para 25%, em 2018. O índice de desvio padrão manteve-se baixo nos dois primeiros e nos dois últimos anos. É perceptível a baixa dispersão dos dados em relação à média, 2011 com o mínimo 6,94%, a maior disparidade com 12,37% em 2014 com maior dispersão de dados.

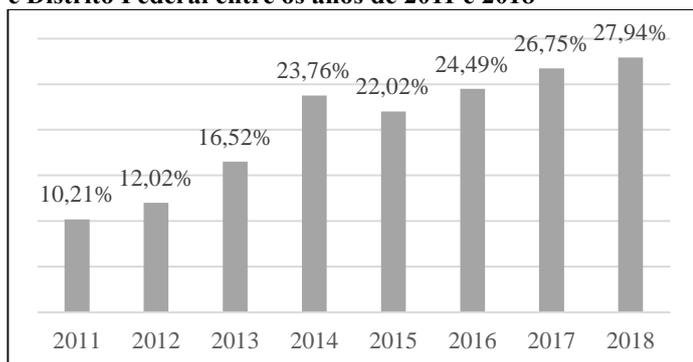
**Tabela 09 – Estatística descritiva do nível de divulgação de provisões e passivos contingentes nos anos 2011 a 2018 (em %)**

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Mediana	12,50	13,33	15,56	26,32	24,14	25,93	25	25
Desvio-Padrão	6,94	8,11	12,16	12,3	11,44	10,23	8,39	9,3
Moda	0,00	0,00	0,00	12,5	0,00	24,32	25	22,86

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Ao analisar os percentuais da moda contidas na Tabela 09, verificou-se que os anos 2011, 2012, 2013 e 2015 apresentaram um padrão de repetição de 0,00% e indicaram a ausência de divulgação de provisões e passivos contingentes por mais de um estado. Essa frequência de estados que não apresentam índices de divulgação demonstrada na estatística descritiva da pesquisa pode ser associada à divulgação baseada no julgamento discutido por Verrecchia (2001), como o *disclosure* baseado no interesse e incentivos que levam o ente a divulgar ou a reter essas informações, além do estabelecido pelas bases legais, mas que podem ser úteis e relevantes para avaliar perspectivas futuras.

**Gráfico 01 – Média da divulgação de informações sobre provisões e passivos contingentes pelos estados brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018**



**Fonte:** Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

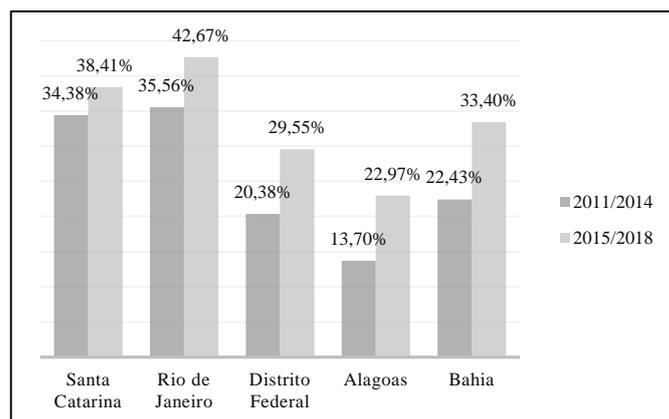
Embora os anos de 2011 e 2012 apresentem índices médios de divulgação baixos, conforme apresentado no Gráfico 1, é notório que a partir de 2013 passa a haver uma evolução das médias, principalmente a partir de 2014, e um crescimento gradual nos anos posteriores, superando a faixa percentual de 20%. Essa evolução a partir de 2013 é explicada por França *et al.* (2016), devido à aplicabilidade do MCASP na sua 5ª edição, que trouxe regras relativas ao reconhecimento e à evidenciação de provisões e do passivo contingente, obrigatórias para todos os entes públicos. O impacto da aderência da divulgação das provisões e passivos contingentes estabelecida pelo MCASP na sua 5ª edição pode ser também visualizada no Gráfico 1, por meio da evolução dos valores médios do nível de divulgação dessas informações pelos estados brasileiros e Distrito Federal entre os anos de 2011 e 2018, sendo perceptível a melhora no *disclosure* após a sua aplicabilidade.

A qualidade da divulgação das Provisões e Passivos Contingentes, levantados nesta pesquisa pode indicar que os entes públicos ainda estão se adequando às Normas Aplicadas ao Setor Público e aumentando de forma gradativa a qualidade das informações prestadas ao contribuinte, reduzindo a assimetria informacional entre gestores e população e contribuindo ainda para a redução de conflitos de interesse entre gestores e sociedade, conforme já afirmaram Martins *et al.* (2016) e Castro *et al.* (2018).

A partir do Gráfico 2, é possível realizar um breve comparativo entre os dois quadriênios analisados e perceber uma equivalência nas

informações divulgadas provisões e passivos contingentes, particularmente os estados do Rio de Janeiro e Santa Catarina. O aumento no nível de divulgação de provisões e passivos contingentes nestes Estados se deve à quantidade de itens elencados no *checklist*, estabelecidos pelo MCASP e NBC T SP 03, que os entes têm divulgado ano a ano, melhorando assim a qualidade do *disclosure*. A qualidade de informações de provisões e passivos contingentes divulgadas por Distrito Federal, Alagoas e Bahia, no segundo quadriênio, permaneceu em constante crescimento, todavia, a quantidade de itens divulgados de provisões e passivos contingentes por todos os entes segue baixo, principalmente quando avaliadas as evidenciações de Notas Explicativas.

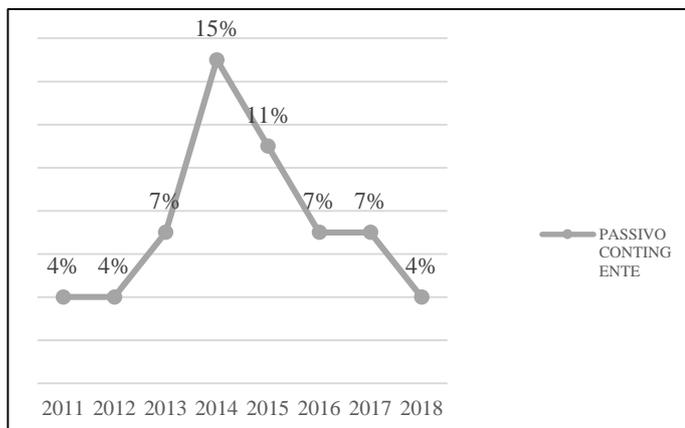
**Gráfico 02 –Comparativo das médias de divulgação entre os entes públicos com maior qualidade de *disclosure* das provisões e passivos contingentes nos quadriênios de 2011/2014 e 2015/2018**



**Fonte:** Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Um aspecto que explica o baixo nível de divulgação entre os estados é a irregularidade na evidenciação de Passivos Contingentes em Notas Explicativas. O Gráfico 03 expõe a média de divulgação de passivos contingentes entre os anos 2011 e 2018 que predominantemente apresenta percentuais entre 4% e 7%, considerados insignificantes, tendo em vista que as Normas Aplicadas ao Setor Público indicam os itens que devem ser divulgados.

**Gráfico 03 – Médias de divulgação em notas explicativas das informações relativas aos passivos contingentes entre os anos de 2011 e 2018, pelos estados brasileiros e Distrito Federal**



**Fonte:** Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

As informações de riscos fiscais, valores do início e no fim do período e descrição da natureza de cada tipo de Passivo Contingente, refletem os itens mais evidenciados em Notas Explicativas em todo período analisado nesta pesquisa. Entretanto, a adesão de divulgação dessas informações não contempla todos os estados da federação. Santa Catarina, por exemplo, foi o único ente que evidenciou passivos contingentes em todos os períodos abrangidos pela pesquisa e, no ano de 2014, foi responsável por alavancar a média de divulgação de passivos contingentes, divulgando quase que totalmente os itens estabelecidos na norma, impactando positivamente o índice de *disclosure* em Notas Explicativas das informações relativas aos Passivos Contingentes para 15% no ano, assim como está apontado no Gráfico 3. Entes como Rio de Janeiro, Ceará, Rio Grande do Sul evidenciaram algumas informações, todavia não compreendem elementos suficientes para melhorar significativamente a média final de divulgação destes.

As Notas Explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis conforme estabelece a NBC T SP – Estrutura Conceitual. Abreu e Bezerra Filho (2020) asseveram que os entes públicos estão se esforçando cada vez mais para publicar Notas Explicativas. Essa evolução, entretanto, não fica clara na pesquisa ora apresentada, porém fica evidente que, assim como afirmam os autores, é necessário que o anseio por mais informações seja manifestado pelos cidadãos, que exista mais

investimento na capacitação de profissionais que elaboram as demonstrações, e até a própria obrigatoriedade de evidênciação em notas refletida nas NBC T SPs seja efetivamente cobrada pelos órgãos fiscalizadores.

**Tabela 10 – Ranking dos estados brasileiros e Distrito Federal, considerando a média do nível de divulgação de provisões e passivos contingentes entre os anos 2011 a 2018**

UF	Média	UF	Média
1 Rio de Janeiro	39,11%	15 Piauí	20,36%
2 Santa Catarina	36,40%	16 Amazonas	20,15%
3 Bahia	27,91%	17 Maranhão	18,74%
4 São Paulo	27,22%	18 Alagoas	18,34%
5 Mato Grosso	26,22%	19 Paraíba	18,12%
6 Rondônia	25,65%	20 Acre	17,29%
7 Distrito Federal	24,96%	21 Sergipe	16,64%
8 Pernambuco	23,79%	22 Paraná	16,61%
9 Tocantins	22,65%	23 RioGrande Norte	12,65%
10 Espírito Santo	22,55%	24 Minas Gerais	8,24%
11 Rio Grande Do Sul	22,00%	25 Ceará	8,11%
12 Mato Grosso Do Sul	21,92%	26 Goiás	7,49%
13 Roraima	21,35%	27 Amapá	7,22%
14 Pará	20,75%		

**Fonte:** Elaborada pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Ao utilizar as médias do nível de divulgação de provisões e passivos contingentes entre os anos 2011 a 2018 dos 26 estados brasileiros e do Distrito Federal, é possível visualizar na Tabela 10 um *ranking* de divulgação dos entes pesquisados. As cinco primeiras colocações são ocupadas por Rio de Janeiro, Santa Catarina, Bahia, São Paulo e Mato Grosso. Enfatiza-se que esses estados ocupam posições de destaque entre os entes com melhor índice de divulgação de provisões e passivos contingentes nos dois quadriênios apresentados nesta pesquisa. Esses resultados podem ser esclarecidos pelo fato de os estados fazerem uso da divulgação de provisões de curto e longo prazo no Balanço patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e, principalmente, a evidênciação dessas informações em Notas Explicativas, ação que contribui para a melhora no nível de *disclosure*.

Um contraponto, entre os estados com baixo nível de divulgação de provisões e passivos contingentes, apresentados no *ranking* da Tabela 10, estão Amapá, Goiás, Ceará, Minas Gerais e Rio Grande do Norte, em conformidade com os dados apresentados no primeiro e segundo quadriênio analisados. O estado de Minas Gerais e Goiás encerram o primeiro quadriênio e não evidenciam nenhuma informação sobre provisões nem passivos contingentes. No segundo quadriênio, esses estados passaram a divulgar as provisões e passivos contingentes, porém em níveis muito baixos, o que justifica a posição entre as piores médias apresentadas na pesquisa.

## CONCLUSÃO

O estudo apresentado objetivou avaliar o nível de divulgação das provisões e passivos contingentes dos estados brasileiros e do Distrito Federal entre os anos 2011 e 2018, sendo a sua sustentação teórica a importância do *disclosure* das Provisões e Passivos Contingentes estabelecidos pela NBC T SP 03 e MCASP para a transparência pública e a qualidade das informações divulgadas.

A qualidade da divulgação das Provisões e Passivos Contingentes, levantados nesta pesquisa, pode indicar que os entes públicos ainda estão se adequando às Normas Aplicadas ao Setor Público e aumentando de forma gradativa a qualidade das informações prestadas ao contribuinte, reduzindo a assimetria informacional entre gestores e população e contribuindo ainda para que haja a redução de conflitos de interesse entre gestores e sociedade. Os resultados encontrados, baseados nos dados divulgados pelos estados, referentes a provisões e passivos contingentes, frustram as expectativas existentes no início desta pesquisa, tendo em vista que os índices de divulgação apresentados até então foram baixos. Uma vez cumprido o regramento estabelecido nas Normas Aplicadas ao Setor Público, poderia haver impacto positivo na transparência e verificabilidade de elementos significativos para a sociedade, mediante a divulgação de obrigações possíveis e prováveis de existirem, e que possuem grande potencial de afetar o patrimônio dos entes públicos.

A pesquisa encontrou na estatística descritiva uma evolução da média no nível de divulgação de

provisões e passivos contingentes dos estados no período entre 2011 e 2018, em especial, no segundo quadriênio, quando o nível de divulgação de provisões e passivos contingentes ultrapassa a média dos 20%. Apesar disso, essa evolução é insignificativa e mostra uma deficiência na transparência dos governos estaduais com a sociedade, importante usuário das informações divulgadas pelos estados. Consoante a isso, a omissão de divulgação de provisões e passivos contingentes pode indicar uma resistência à adequação dos estados ao MCASP e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público, de modo geral, e a NBC T SP 03, mais especificamente. Além disso, é de suma importância que os entes públicos corrijam a ausência de evidenciação em Notas Explicativas das informações sobre provisões e passivos contingentes, posto que negligenciar tal divulgação impacta negativamente tanto o nível de divulgação quanto a qualidade geral do *disclosure*.

Esta pesquisa possui limitações, pois os resultados aqui apresentados só podem ser considerados na amostra e período estudados. Uma vez que a pesquisa analisou o nível de divulgação das provisões e passivos contingentes dos estados brasileiros e Distrito Federal no período de 2011 a 2018, sugere-se para pesquisas futuras a aplicabilidade em outros entes governamentais, como municípios, ou mesmo a ampliação do período avaliado. Sugere-se também que se pesquise a relação entre o nível de divulgação dos entes federativos e a opção de os gestores reterem informações, ou com características dos entes públicos e dos seus governantes.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, M. H.; BEZERRA FILHO, J. Notas explicativas às demonstrações contábeis do setor público. **Cadernos de finanças públicas**, v.17, n.1, p.1-69, 2020.
- AVELINO, B. C.; DA CUNHA, J. V. A.; COLAUTO, R. D.; DE LIMA, G. A. S. F.; PINHEIRO, L. E. T. Divulgação voluntária do ente público: um olhar sobre o estado de Minas Gerais. **Enfoque**, v. 33, n. 1, p. 71-88, 6 jun. 2014.
- BONFIM, M. P.; NEVES, C. G. F. Panorama das Provisões e Passivos Contingentes das Empresas Brasileiras de Capital Aberto. **Pensar Contábil**, v.23, n.82, p.18-24, 2021.

CASTILHO, D.; GONZALES, A.; SANTOS, D. Z.. Avaliação do nível de *disclosure* de passivos ambientais contingentes pelas principais empresas do setor elétrico entre 2010 e 2014. **Revista Científica Hermes**, n. 19, p. 585-609, set.-dez., 2017.

CASTRO, M.; CUNHA; FRANCISCO, J. Índice de *Disclosure* dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v.10, n.2, 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP 03. Dispõem das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. **Diário Oficial da União**. Brasília, 28out. 2016.

DELAMORA, A.; GONÇALVES, M.; GAMA, J. R.; CALIMAN, D. R. *Disclosure* dos Elementos Patrimoniais do Setor Público na Região Sudeste. Sociedade, **Contabilidade e Gestão**, v. 15, n. 4, p. 68-87, 2020.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. de; DOMINGOS, L. E. C. O uso da estatística descritiva na pesquisa em custos: análise do XIV congresso brasileiro de custos. **ConTexto**, v.7, n.12, 2009

FRANÇA. L. F. T.; NOSSA, V.; MONTE-MOR, D. S.; TEIXEIRA, A. M. C. *Disclosure* das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal. In: X Congresso ANPCONT. **Anais [...]** Ribeirão Preto: ANPCONT, 2016.

FRANCO, L. M. G.; DE CARVALHO FIGUEREDO, F.; DO NASCIMENTO, C.; REZENDES, D. A. Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no ambiente da internet. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 140-153, 2014.

FORTE, H; PRUDÊNCIO, P.; SILVA, L.; PONTES, V; GUIMARÃES, D. Efeito da Divulgação de Provisões e Passivos Contingentes Sobre o Desempenho de Mercado das Empresas Listadas da B3. **Revista Mineira De Contabilidade**, 22(3), 33–48, 2021.

GUEDES, T. A; ACORSI, C. R. L.; JANEIRO, V.; MARTINS, A. B. T. Estatística descritiva. **Projeto de ensino aprender fazendo estatística**, p. 1-49, 2005.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, E. **Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: GEN, 2021.

MARTINS, V.; SILVA, W.; DE MELO, R. A.; MARCHETTI, R. Z.; DA VEIGA, C. P. Teoria de Agência Aplicada no Setor Público. **Revista Espacios**, v.37, p.24, 2016.

OLIVEIRA, E; SILVA, A. C. B.; SILVA, V.; CAMPELO, K. *Disclosure* nos portais de transparência públicos: um estudo sob a ótica da Lei de Acesso à Informação, Transparência

Fiscal, e Governança Pública. **Brazilian Journal of Development**, v.5, n.6, p.5257–5284, 2019.

PEREIRA DA SILVA, A. F.; ALVES DE MACENA ARAÚJO, R.; DA SILVA SANTOS, L. M. Relação da rentabilidade e o *disclosure* de provisões e passivos contingentes ambientais das empresas de alto potencial poluidor listadas na B3. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 17, n. 52, 2018.

PEREIRA, S. C. R. A influência do sistema de controle interno na divulgação de provisões e de passivos contingentes no setor público. In: XIII Congresso ANPCONT. **Anais [...]** Ribeirão Preto: ANPCONT, 2019.

SANTOS, D. Z.; CASTILHO, D.; GONZALES, A. Avaliação do nível de *Disclosure* de passivos ambientais contingentes pelas principais empresas do setor elétrico entre 2010 e 2014. **Revista Científica Hermes**, [S. l.], v. 19, p. 585–609, 2017. DOI: 10.21710/rch.v19i0.307.

SCHMIDT, A.. Importância da Teoria da Divulgação nas Práticas de Governança Corporativa. In: 4º Congresso Unb de Contabilidade e Governança. **Anais [...]** Brasília: 2016.

SOUZA, M. M.; MARTINEZ, A. L.; MURCIA, F. D.; BASTOS, S. A. P. Os Determinantes do Cumprimento das Normas de *Disclosure* das Provisões e das Contingências Ativas e Passivas na B3. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 14, n. 2, p. 17-39, 2019.

STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público** 9ed. Disponível em:

<[https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU\\_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o\\_com+capa\\_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6](https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

VERRECCHIA, R. Essays on disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 97-180, Elsevier, 2001.

## Sobre os Autores

### João Vitor Santos Almeida

Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade Independente do Nordeste (FAINOR).  
joavitor10.santos@gmail.com.

### Tamara Teixeira de Oliveira

Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade Independente do Nordeste (FAINOR).  
tamara.ocontabilidade@gmail.com.

### Luiza Ferraz Telles França

Mestra em Ciências Contábeis pela (FUCAPE).  
Membro do Grupo de Pesquisa Cidades Médias e Redes de Empresas (DCSA/UESB).  
[luizafft@uesb.edu.br](mailto:luizafft@uesb.edu.br)