



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA, CONTABILIDADE E SECRETARIADO
EXECUTIVO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
E CONTROLADORIA – MESTRADO ACADÊMICO

ANELISE FLORENCIO DE MENESES

EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: ESTUDO
SOB A ÓPTICA DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

FORTALEZA

2011

ANELISE FLORENCIO DE MENESES

EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: ESTUDO SOB A ÓPTICA
DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Prof.a. Dr.a. Maria da Glória Arrais Peter.

FORTALEZA

2011

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

-
- M51e Meneses, Anelise Florencio de.
Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público / Anelise Florencio de Meneses – 2011.
167 f.; il., enc.; 30 cm.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2011.
Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria.
Orientação: Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter.

1. Demonstrações contábeis 2. Contabilidade Pública - Normas 3. Controladoria I. Título.

ANELISE FLORENCIO DE MENESES

EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: ESTUDO SOB A ÓPTICA
DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria na Área de concentração Contabilidade e Controladoria.

Aprovada em 26/12/2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof.a. Dr.a. Maria da Glória Arrais Peter (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof.a. Dr.a. Vera Maria Rodrigues Ponte
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof.a. Dr.a. Márcia Reis Machado
Universidade Federal da Paraíba – UFPB

AGRADECIMENTOS

Ufa! Enfim, este momento chega. Mas porque este tom de alívio? Não sei, mas sinto que o dever foi cumprido, que as horas de angústias para o alcance de prazos e de abandono dos entes queridos para a entrega de trabalhos acabou. E as várias horas de alegria e satisfação proporcionadas? As amizades estabelecidas? O conhecimento adicionado? É..., você tem razão, só tenho mesmo a agradecer todos os momentos de amor e ódio, de alegrias e tristezas, de coragens e medos, de energias e cansaços, e a todos aqueles que estiveram juntos nesta empreitada.

Em primeiro lugar, a Deus, por ser o responsável por todas as nossas ações, por intermédio do Espírito Santo. “Tenho a certeza que nem a morte, nem a vida [...] nem outra criatura qualquer será capaz de nos separar do amor de Deus por nós, manifestado em Cristo Jesus, nosso Senhor” (Rm 8, 38-39). E ainda, nossa Mãe, Maria, e a protetora dos nossos olhos, Santa Luzia.

Ao meu anjo da guarda na terra, minha amável mãe, Elisinha, a quem me faltam palavras para expressar minha mais pura gratidão, por ser esta pessoa tão querida por todos que a rodeiam.

Ao meu prezado pai, Roberto, por me ensinar e ser exemplo de alguém que alcança seus objetivos com o trabalho e a determinação.

Aos meus irmãozinhos, Ramires e Ayana, por serem meus melhores amigos.

Ao companheiro de todas as horas, aquele que me deu força e “puxões de orelha” para a conclusão deste trabalho, Israel, que entende minhas decisões e as apoia incondicionalmente.

À minha superiora e anjo da guarda da vida profissional, Glória Peter, pelas oportunidades a mim concedidas, por acreditar e confiar em mim, pelas viagens realizadas, pela amizade e pelos ensinamentos gratuitamente oferecidos, incentivando-me à inscrição

neste mestrado e auxiliando-me, em especial, na orientação desta pesquisa. Nas minhas orações, peço a Deus que sempre a ilumine para que seja o anjo da guarda de outras “Anelises”.

Aos meus professores do mestrado (Augusto César, Sandra Santos, Marcus Vinícius, Márcia De Luca, Érico Veras, João Mário, Vera Ponte e Maria Naíula), que contribuíram com algumas porções para a receita final desta dissertação, bem como os profissionais que engrandecem o PPAC, Professor Serafim Firmo, Ezilda e Cleverland, os quais perturbei um “cadinho” no decorrer do curso.

Às professoras da banca, Vera Ponte e Márcia Reis, pelo tempo despendido na leitura deste trabalho, bem como pelas contribuições oferecidas na qualificação e defesa final.

Aos colegas do mestrado, que tornaram as aulas mais leves, havendo a troca mútua e constante de experiências. Em especial, faço destaque para a amiga Patrícia, companheira da vida acadêmica e profissional, e ao amigo Allan, pelo auxílio na análise estatística dos dados, juntamente com outro amigo, Augusto.

Agradeço, ainda, aos amigos “acepianos”, pelas aventuras, pelos aprendizados e pelas risadas, em especial a todos aqueles que fizeram parte da sala Projetos Especiais. E aos demais amigos, familiares e colegas da vida, do Tribunal de Contas, do Pilates, do grupo de oração, enfim, todos os que ajudaram de alguma forma na conclusão deste texto de dissertação, elaborado com todo o amor, dedicação e cuidado.

“O conhecido é finito, o desconhecido infinito; intelectualmente estamos numa ilha no meio dum oceano ilimitado de inexplicabilidade. O nosso dever em cada geração é recuperar um pouco mais de terra”.

Thomas Henry Huxley

“Vem, vamos embora que esperar não é saber, quem sabe faz a hora, não espera acontecer”.

Geraldo Vandré

RESUMO

O processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público, no Brasil, tem a finalidade de, além de reduzir as diferenças entre as práticas contábeis adotadas pelos entes da Federação - União, estados, Distrito Federal e municípios - reconhecer os fatos contábeis com base nas variações ocorridas no patrimônio, relegado, até então, em virtude do enfoque orçamentário, adotado pela interpretação equivocada da Lei nº 4.320/64, proporcionando maior transparência aos demonstrativos contábeis. Deste modo, objetivou-se analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Para tanto, foi elaborada métrica, com base nas recomendações de evidenciação contidas nas NBCASP e nos MCASP, a fim de identificar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis, referentes aos exercícios de 2009 e 2010, dos entes públicos, considerando, na pesquisa, a União, os 26 estados e o Distrito Federal. Na análise dos dados, foram utilizados a Análise de Conteúdo, a estatística descritiva e os testes de diferenças entre médias. Constatou-se que as pontuações mais altas, nos exercícios de 2009 e 2010, foram obtidas pela União e pelo Estado de Santa Catarina, e ainda, que houve aumento, tanto na maior pontuação obtida em 2010 (32), se comparada a 2009 (29), como na média das pontuações dos entes da Federação em 2010 (19,65), em relação ao ano de 2009 (19,0). Entretanto, a quantidade de entes (8) que não divulgou nenhuma informação, em 2010, foi maior que em 2009 (5). Quanto à existência de relação entre o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira e determinadas características econômicas e demográfica desses entes, verificou-se, por meio do teste de Kruskal-Wallis, nos exercícios analisados, que, para os grupos estudados, não há diferenças significantes, estatisticamente, entre as médias dos níveis de evidenciação das demonstrações contábeis. Por fim, conclui-se que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira é baixo, uma vez que, em média, os entes, nos exercícios analisados, evidenciaram, somente, 19 (37%) das 51 categorias de análise, definidas na métrica elaborada para tal finalidade.

Palavras-chave: Evidenciação. Demonstrações Contábeis. Convergência. Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

ABSTRACT

The convergence of accounting standards applied to the public sector in Brazil is intended to reduce the differences between the accounting practices adopted by members of the Federation - Union Federal, States, Federal District and Municipalities - and recognize the facts based on variations occurring in equity, until then relegated, because of the budget approach, adopted by the misinterpretation of Law n° 4.320/64, providing greater transparency to the financial statements. Thus, the objective was to analyze the level of disclosure of the financial statements of the entities of the Brazilian Federation, from the perspective of convergence of accounting standards applied to public sector. To this end, was prepared metric based on the recommendations contained in the disclosure of NBCASP and MCASP in order to identify the level of disclosure of financial statements for the years 2009 and 2010, of the public entities, whereas, in the research, the Union, the 26 states and Federal District. For data analysis, were used the Content Analysis, descriptive statistics and tests of differences between means. It was found that the highest scores in 2009 and 2010 were obtained by the Union and the State of Santa Catarina, and yet, there was an increase in both the highest score obtained in 2010 (32), if compared to 2009 (29), as the average of the scores of the entities of the Federation in 2010 (19.65), compared to 2009 (19.0). However, the number of entities (8) which did not disclose any information in 2010 was higher than in 2009 (5). The existence of a relationship between the level of disclosure of financial statements of the entities of the Federation Brazilian and certain economic and demographic these ones, it was found by means of Kruskal-Wallis test, in the years analyzed, that for the groups, there significant differences statistically between the mean levels of disclosure of financial statements of the entities analyzed. Finally, was concluded that the level of disclosure of financial statements of the Federation of Brazilian is low, since, on average, entities in the years analyzed, showed only 19 (37%) of 51 categories of analysis, defined in the metric developed for this purpose.

Keywords: Disclosures. Financial Statements. Convergence. Accounting standards applied to public sector.

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

Quadro 1 – Pesquisas brasileiras realizadas na linha de pesquisa “divulgação baseada em associação”.....	27
Quadro 2 – Pesquisas brasileiras realizadas na linha de pesquisa “divulgação baseada na discricionariedade ou no julgamento”.....	29
Quadro 3 – Diferenças entre os setores privado e público.....	34
Quadro 4 – Interessados na evidenciação de informações do setor público.....	37
Quadro 5 – Tipos de acesso à informação no setor público.....	38
Quadro 6 – Principais achados das pesquisas que envolvem a evidenciação no setor público.....	48
Quadro 7 – Pesquisas que relacionam <i>disclosure</i> a determinadas características ou fatores	49
Quadro 8 – Princípios de Contabilidade interpretados para o setor público.....	59
Quadro 9 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	62
Quadro 10 – Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público.....	64
Quadro 11 – Critérios de mensuração dos elementos patrimoniais.....	67
Quadro 12 – Nova estrutura do Balanço Orçamentário.....	73
Quadro 13 – Nova estrutura do Balanço Financeiro.....	77
Quadro 14 – Nova estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais.....	78
Quadro 15 – Nova estrutura do Balanço Patrimonial.....	80
Quadro 16 – Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método direto.....	82
Quadro 17 – Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método indireto.....	84
Quadro 18 – Demonstração do Resultado Econômico.....	85
Quadro 19 – Objetivos das unidades de análise.....	95
Quadro 20 – Delimitação da métrica para avaliação do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira.....	96
Quadro 21 – Características econômicas e demográfica dos entes da Federação brasileira..	101
Quadro 22 – Situação da publicação das prestações de contas anuais pelos entes da Federação.....	104
Figura 1 – Implementação das IPSAS no Mundo.....	56
Figura 2 – Metodologia de tradução das IPSAS.....	63

LISTA DE GRÁFICOS E TABELAS

Gráfico 1 – Nível de facilidade de acesso às prestações de contas dos entes públicos.....	106
Gráfico 2 – Nível de facilidade de acesso às prestações de contas dos entes, por região geográfica.....	107
Gráfico 3 – Apresentação de relatório da área da Contabilidade.....	120
Gráfico 4 – Distribuição das notas de evidenciação dos entes da Federação.....	124
Gráfico 5 – Nível evidenciação, por unidade de análise.....	132
Tabela 1 – Nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes Federação brasileira.....	121
Tabela 2 – Estatística descritiva das pontuações de evidenciação.....	125
Tabela 3 – Estatística descritiva das pontuações de evidenciação, por região geográfica.....	126
Tabela 4 – Itens evidenciados pelos entes da Federação brasileira.....	127
Tabela 5 – Resultados da estatística descritiva dos níveis de evidenciação, por variável e grupo.....	134
Tabela 6 – Resultados dos testes de diferença entre médias.....	135

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BA – Estado da Bahia

BM&FBovespa – Bolsa de Mercadorias e Futuros da Bolsa de São Paulo

CF – Constituição Federal

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria Geral da União

CPA - *Certified Public Accountant*

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CPI - Comissões Parlamentares de Inquérito

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

GTCP - Grupo de Trabalho da Contabilidade Pública

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

IFAC - *International Federation of Accountants*

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MF – Ministério da Fazenda

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

RGF - Relatório de Gestão Fiscal

RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária

ONG – Organização ã Governamental

PSC - *Public Sector Committee*
SEFAZ – Secretaria da Fazenda
SEPLAN – Secretaria do Planejamento
SOF – Secretaria do Orçamento Federal
SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
TCU – Tribunal de Contas da União
TIC - Tecnologia da Comunicação e Informação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
2 EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO.....	19
2.1 Teoria da divulgação.....	19
2.2 Evidenciação no setor público.....	34
2.3 Pesquisas empíricas acerca da evidenciação no setor público.....	44
3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: NOVAS ALTERAÇÕES EM FUNÇÃO DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS.....	53
3.1 Contextualização do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil.....	53
3.2 Principais alterações na Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro com o processo de convergência internacional.....	65
3.2.1 Utilização do enfoque patrimonial.....	66
3.2.2 Adoção do regime de competência.....	70
3.2.3 Elaboração de novas demonstrações.....	72
3.3 Novas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.....	73
3.3.1 Balanço Orçamentário.....	73
3.3.2 Balanço Financeiro.....	76
3.3.3 Demonstração das Variações Patrimoniais.....	78
3.3.4 Balanço Patrimonial.....	79
3.3.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	82
3.3.6 Demonstração do Resultado Econômico.....	85
3.4 Pesquisas recentes sobre as NBCASP.....	86
4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	89
4.1 Caracterização da pesquisa.....	89
4.2 Delimitação da amostra.....	92
4.3 Coleta dos dados.....	93
4.4 Técnicas para a análise dos dados.....	99
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	104
5.1 Acesso às prestações de contas dos entes da Federação brasileira.....	104
5.2 Informações evidenciadas nas prestações de contas dos entes da Federação brasileira: análise qualitativa.....	108
5.2.1 União.....	109
5.2.2 Estado do Acre.....	109
5.2.3 Estado de Alagoas.....	110

5.2.4 Estado do Amazonas.....	110
5.2.5 Estado da Bahia.....	111
5.2.6 Estado do Ceará.....	111
5.2.7 Distrito Federal.....	112
5.2.8 Estado do Espírito Santo.....	112
5.2.9 Estado de Goiás.....	112
5.2.10 Estado do Maranhão.....	113
5.2.11 Estado do Mato Grosso.....	113
5.2.12 Estado do Mato Grosso do Sul.....	114
5.2.13 Estado de Minas Gerais.....	114
5.2.14 Estado do Pará.....	114
5.2.15 Estado da Paraíba.....	115
5.2.16 Estado do Paraná.....	115
5.2.17 Estado de Pernambuco.....	115
5.2.18 Estado do Piauí.....	116
5.2.19 Estado do Rio de Janeiro.....	116
5.2.20 Estado do Rio Grande do Sul.....	117
5.2.21 Estado de Roraima.....	117
5.2.22 Estado de Santa Catarina.....	118
5.2.23 Estado de São Paulo.....	118
5.2.24 Estado de Sergipe.....	119
5.2.25 Estado de Tocantins.....	119
5.2.26 Síntese da análise qualitativa.....	120
5.3 Nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira e respectiva evolução.....	121
5.4 Itens evidenciados pelos entes da Federação brasileira.....	127
5.5 Relação entre o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira e determinadas características econômicas e demográfica destes entes.....	133
6 CONCLUSÃO.....	137
REFERÊNCIAS.....	143
APÊNDICES.....	164
APÊNDICE A – Métrica para a avaliação e coleta de dados do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes públicos.....	164
APÊNDICE B – Tabulação dos dados da pesquisa.....	167

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade aplicada ao Setor Público pauta-se, desde 1964, nos dispositivos estabelecidos na Lei nº 4.320, a qual tem a finalidade de estabelecer normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle do orçamento e dos demonstrativos contábeis dos entes da Federação brasileira, demarcados na Constituição Federal pela União, estados, Distrito Federal e municípios.

Desta forma, por seguir fielmente o princípio da legalidade, o patrimônio, principal objeto a ser estudado pela Ciência Contábil, tornou-se peça secundária, e o orçamento o foco principal para os registros dos fatos ocorridos na Contabilidade aplicada ao Setor Público. Objetivando alterar esta situação, iniciou-se o processo de convergência das normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público, que buscam tratar o patrimônio como o efetivo objeto da Contabilidade.

Tal processo, amplamente discutido no que se refere à Contabilidade para a área privada, tem por objetivo diminuir as diferenças entre procedimentos e práticas contábeis adotadas no âmbito dos diversos países. Conforme Weffort (2005), convergência compreende todos os esforços despendidos pelos países, visando a direcionar-se aos padrões globais de Contabilidade, ou seja, diminuir as divergências contábeis e facilitar a comunicação dos relatórios financeiros, permitindo a comparabilidade e a compreensibilidade das informações, com suporte na prática de evidenciar, em maior quantidade e melhor qualidade, informações úteis para a tomada de decisões dos usuários.

No setor público, o processo de convergência tem como principal responsável o *Public Sector Committee (PSC)* do *International Federation of Accountants (IFAC)*, que, em 1997, iniciou o programa de desenvolvimento de normas internacionais de Contabilidade aplicadas a este setor. Em 2004, o PSC passou a denominar-se *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, tendo por objetivo fazer convergir as normas de Contabilidade aplicadas ao setor público às normas internacionais, com a finalidade de aumentar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis do setor público, proporcionando melhores informações para a gestão e a tomada de decisão (IFAC, 2007).

Visando a inserir o Brasil nesse processo, em 2007, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 1.103, alterada pela de nº 1.105, instituiu o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, que possuía como principal função contribuir para maior transparência e aprimoramento das práticas contábeis, considerando a convergência internacional. Dentre as ações desenvolvidas por esse Comitê, constam a elaboração do Anexo II à Resolução CFC nº 750/1993, que trata da interpretação dos princípios de Contabilidade voltados para o setor público, e a edição, em 2008, das dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP (NBCT 16.1 a NBCT 16.10), aprovadas pelas Resoluções CFC de nºs 1.128 a 1.137.

Em virtude do caráter não compulsório destas normas para as entidades do setor público, e considerando as vantagens advindas do processo de convergência, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria nº 184, que estabelece diretrizes a serem observadas nos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis do setor público, convergentes com as NBCASP, elegendo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão central deste processo.

Dando aplicabilidade às NBCASP emitidas pelo CFC, a STN emitiu, em 2009, cinco Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), atualizados em 2010 e 2011, sendo destacados procedimentos para a elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis. Ressalta-se que foi estabelecido como cronograma para a implementação das normas do CFC e da STN o seguinte: obrigatoriedade, no tocante ao manual que trata das Demonstrações Contábeis, em 2012, para União, estados e Distrito Federal, e em 2013, para municípios, sendo facultativa a implementação dos normativos do CFC, a partir de 2009, e da STN, desde 2010 (CFC, 2008a; STN, 2011b).

Entende-se, no entanto, que há a necessidade de iniciar o processo de convergência, considerado complexo e inovador para os entes do setor público, tendo em vista a reivindicação dos usuários por maior quantidade e qualidade de informações contábeis, mesmo sendo a observância destes normativos facultativa para os exercícios de 2009 e 2010, uma vez que este processo de convergência tem por fim, ainda, aumentar as exigências de evidenciação das informações contábeis dos entes, tornando-as mais compreensíveis, úteis e confiáveis aos usuários, auxiliando-os na tomada de decisões mais segura.

O estudo sobre a evidenciação é uma arena importante, na qual a relação custo x benefício precisa ser discutida, em virtude dos custos envolvidos com a divulgação de informações. Verecchia (2001) segregou as pesquisas que tratam sobre *disclosure* (divulgação) em três principais linhas: *association-based disclosure*, *efficiency-based disclosure* e *discretionary-based disclosure*. A *discretionary-based disclosure*, ou Teoria do *Disclosure* por julgamento, relaciona estudos voltados para identificar as motivações que, possivelmente, determinam maior divulgação, ou seja, incentivos que influenciam uma maior evidenciação pelas organizações.

Dentre algumas pesquisas que investigaram esta relação no setor privado, cabe destacar os estudos de Lanzana (2004), Salotti e Yamamoto (2008), Pereira et al (2008), Murcia e Santos (2009, 2010), Lima et al (2010), dentre outros, sendo constatada a possibilidade de ocorrer a associação entre o nível de evidenciação e determinadas características econômicas das empresas, tais como Governança Corporativa, Tamanho, Desempenho, Endividamento e Internacionalização.

Já no setor público, os estudos brasileiros que envolvem a evidenciação de informações é pouco explorado, em especial no que se refere à relação entre a evidenciação e determinadas características socioeconômicas e demográficas dos entes, ressaltando estudos de Santana Jr. et al (2009) e Avelino et al (2011), que, também, identificaram relações entre o nível de evidenciação e determinados fatores ou incentivos que possivelmente aumentem este nível. Contudo, ao considerar o atual processo de convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil, não foram encontradas pesquisas neste enfoque.

Assim, esta pesquisa toma por foco as disposições constantes nas normas brasileiras e nos manuais de Contabilidade aplicados ao setor público, emitidos pelo CFC e STN, respectivamente, quanto às demonstrações contábeis, por serem estas o principal “veículo de informação” para os usuários contábeis, conforme estabelecem Hendriksen e Van Breda (1999), e o canal de *accountability* dos gestores quanto à destinação dos recursos públicos, em virtude do princípio da publicidade, estabelecido na Constituição Federal de 1988, e do pressuposto da transparência, estampado na Lei Complementar nº 101/2000.

Ante a contextualização apresentada, suscita-se o seguinte problema de pesquisa: qual o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira,

sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público?

Diante do problema orientador da pesquisa, tem-se como pressuposto o fato de que, em virtude do histórico da falta de coercibilidade na aplicação dos normativos contábeis na área pública, as demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira apresentam baixo nível de evidenciação.

Para responder ao problema mencionado, a pesquisa tem por objetivo geral analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público.

Quanto aos objetivos específicos, destacam-se: (1) identificar o nível de facilidade no acesso das prestações de contas anuais dos entes da Federação brasileira; (2) verificar as informações evidenciadas nas prestações de contas dos entes da Federação; (3) investigar a evolução do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira nos exercícios analisados; (4) averiguar os itens mais evidenciados nas demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira; e (5) observar se há relação do nível de evidenciação das demonstrações contábeis com determinadas características econômicas e demográfica desses entes.

Esta investigação justifica-se pela necessidade de ampliar o conhecimento acerca da adequação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira quanto à evidenciação, com base no processo de convergência, embora as NBCASP e os MCASP sejam ainda facultativos nos exercícios a serem examinados neste estudo, 2009 e 2010.

Outro fator a ser considerado é o número reduzido de estudos que envolvem a evidenciação de informações com enfoque no processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público, apesar da relevância desta temática, embora isto possa ser atribuído à emergência desta. Ainda assim, cabe destacar a pesquisa de Xavier Júnior, Paulo e Gomes da Silva (2010), que analisaram a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, com dados do Município de Mossoró - RN, constatando evidências de melhorias informacionais dessas demonstrações.

Ressalta-se, ainda, que este trabalho acadêmico possibilitará a identificação: do acesso às prestações de contas; do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira ante as disposições, ainda facultativas, dos órgãos reguladores; das informações mais evidenciadas; e da distribuição geográfica desta evidenciação, considerando as regiões brasileiras. É possível, ainda, a constatação da existência de alguma relação entre nível de evidenciação no setor público e determinadas características econômicas e demográfica dos entes da Federação.

Para tanto, esta pesquisa, de abordagem quali quantitativa, caracteriza-se como exploratória e descritiva, sendo utilizados, no desenvolvimento deste trabalho, os procedimentos metodológicos que envolvem levantamentos bibliográficos e documentais, consistindo no referencial teórico utilizado na pesquisa e na análise de legislações, manuais e demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, bem como de relatórios e normas relacionadas aos procedimentos contábeis aplicados ao setor público.

Para o alcance dos objetivos propostos, foi elaborada métrica, com base nas recomendações de evidenciação contidas nas NBCASP e nos MCASP, a fim de identificar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis, referentes aos exercícios de 2009 e 2010, dos entes públicos, considerando, na pesquisa, a União, os 26 estados e o Distrito Federal. Na análise dos dados, foram utilizados a Análise de Conteúdo, a estatística descritiva e testes de diferenças entre médias.

Este relatório de pesquisa foi organizado em seis seções, incluída esta introdução. Nas segunda e terceira seções, foi abordado o referencial teórico que fundamenta a pesquisa proposta, sendo privilegiados, respectivamente, assuntos relacionados com a evidenciação de informações contábeis no setor público e com as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

Na quarta seção, apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento deste trabalho, cobrindo a caracterização da pesquisa, a seleção da amostra, os critérios de coleta de dados, bem como de análise. A quinta seção aborda os resultados da pesquisa, conforme os objetivos propostos, e, por fim, a conclusão e as sugestões para pesquisas posteriores são exibidas na sexta seção.

2 EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO

Para apresentar as peculiaridades no processo de evidenciar informações contábeis aos usuários do setor público, esta seção aborda os aspectos relacionados à temática da teoria da divulgação, bem como os fatores que, possivelmente, determinam maior divulgação de informações por parte dos administradores.

Com amparo neste embasamento teórico, contextualizou-se a evidenciação no setor público, apresentando as principais pesquisas que enfatizaram questões acerca da evidenciação no setor público e que investigaram a relação dessa evidenciação com determinados incentivos ou fatores que motivam um maior nível de evidenciação.

2.1 Teoria da divulgação

No vocabulário da língua portuguesa, divulgação significa a publicação, a propagação, ou seja, tornar algo público e evidente, enquanto evidenciação representa tornar algo evidente, demonstrar com clareza, comprovar (FERREIRA, 2009).

Para a Ciência Contábil, que tem o objetivo de prover informações úteis acerca de determinado patrimônio, subsidiando o processo de tomada de decisão dos seus usuários, a evidenciação torna-se necessária e essencial. Como estabelece Iudícibus (2004), a evidenciação está ligada aos objetivos da Contabilidade, por fornecer informações diferenciadas para os usuários.

A evidenciação está tão ligada aos objetivos da Contabilidade que é elencada como uma das fases do processo contábil por Lopes e Martins (2006), juntamente com as fases de reconhecimento e mensuração. A primeira fase, reconhecimento, está relacionada ao processo de classificação dos eventos que ocorrem no patrimônio contábil; e a segunda consiste na mensuração, ou seja, o momento da atribuição de valor aos eventos que foram

anteriormente classificados e reconhecidos. Quando ocorrem o reconhecimento e a mensuração dos eventos em uma organização, estes são, pois, demonstrados aos usuários por meio da terceira e última fase, que corresponde à evidenciação.

Em aspectos gerais, Aquino e Santana (1992) destacam que evidenciar significa divulgar com clareza, tornando compreensível, de imediato, aquilo que se intenta comunicar. Aprofundando o assunto, Dantas et al (2005, p. 57) estabelecem que

[...] evidenciação não significa apenas divulgar, mas divulgar com **qualidade, oportunidade e clareza**. Nesse sentido, para alcançar a transparência pretendida com o *disclosure*, a instituição deve divulgar informações qualitativas e quantitativas que possibilitem aos usuários formar uma compreensão das atividades desenvolvidas e dos seus riscos, observando os aspectos de **tempestividade**, detalhamento e **relevância** necessários (grifou-se).

Na definição apresentada, foram destacadas algumas das características imprescindíveis de uma informação contábil, quais sejam: qualidade, oportunidade, clareza, tempestividade e relevância, também mencionadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no pronunciamento denominado de “Estrutura Conceitual Básica para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, já alinhado às normas internacionais de Contabilidade.

São mencionadas pelo CPC (2008) como características qualitativas da informação contábil a compreensibilidade, a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade. A compreensibilidade consiste na qualidade de as informações serem entendidas por aqueles que as leem, ou seja, precisam ser claras e idôneas.

A relevância, também destacada por Dantas et al (2005), e Yamamoto e Salotti (2006), como uma das características da informação contábil, está relacionada com a capacidade da informação de atender às necessidades dos usuários, influenciando-os no processo decisório.

Para Yamamoto e Salotti (2006, p. 5), a informação contábil tem o objetivo de alterar o “estado da arte do conhecimento” dos interessados em determinada organização, podendo confirmar ou alterar, assim, a opinião destes no momento da decisão, sendo

considerada evidenciação toda informação contábil, seja quantitativa ou qualitativa, transmitida por uma organização, em meios formais ou informais, que auxilie o destinatário (aquele que recebe a informação) no processo decisório.

Para o CPC (2008), a característica da relevância está intimamente ligada à materialidade e à natureza da informação, ou seja, ao quanto a falta da divulgação ou o erro de uma informação pode influenciar a decisão dos usuários; bem como à tempestividade da divulgação - disponibilização da informação no momento oportuno - sendo esta ainda relevante.

A característica da confiabilidade reporta-se à necessidade de a informação não conter vieses ou erros que possam prejudicar a representação desta aos interessados. Assim, segundo o CPC (2008), a informação precisa representar, adequadamente, todas as transações e os fatos ocorridos na organização, primar pela essência da transação quando dos registros contábeis, e não somente pela forma apresentada, ser imparcial, prudente, utilizando-se da precaução nas estimativas de valores incertos, e íntegra.

A característica da comparabilidade torna-se essencial aos usuários, uma vez que permite a estes comparar as informações da mesma entidade ao longo do tempo ou com outras organizações, sendo, portanto, necessária a completa divulgação das práticas contábeis utilizadas para o registro das transações e os porquês do não registro.

Hendriksen e Breda (1999) asseguram que fornecer informações para a tomada de decisão é o principal objetivo da divulgação. Iudícibus (2004, p. 123), no entanto, ao citar uma orientação do *Accounting Research Study*, de 1961, define que o principal objetivo é não tornar “enganosos” os demonstrativos contábeis.

De maneira mais ampla, Yamamoto e Salotti (2006) agregam os objetivos mencionados e estabelecem que a divulgação tem por objetivo alterar a percepção dos investidores acerca dos riscos de determinado empreendimento, ao fornecer informações úteis para os usuários.

Sendo, pois, a evidenciação um veículo de informação, esta pode ser veiculada, conforme Hendriksen e Breda (1999), em: (1) Demonstrações contábeis formais; (2)

Terminologias e apresentações detalhadas; (3) Informações entre parênteses; (4) Notas explicativas; (5) Demonstrações e quadros complementares; (6) Comentários no Parecer de Auditoria e (7) Informações no Relatório de Administração.

Dentre estas, as formas de evidenciação mais conhecidas relacionam-se com as demonstrações contábeis formais e as notas explicativas, ou seja, compreendem aquelas de divulgação obrigatória por parte das organizações. O CPC (2008) dispõe que as demonstrações contábeis objetivam fornecer informações úteis para a tomada de decisão, devendo satisfazer às necessidades comuns da maior parte dos usuários.

Hendriksen e Breda (1999) salientam que devem constar nas demonstrações formais as principais informações sobre a organização, e que estas devem ser o meio mais utilizado pelos gestores para a evidenciação de informações aos interessados. Corroborando o exposto, Iudícibus (2004) destaca a ideia de que a maior quantidade de evidenciação deve estar contida nestas demonstrações.

Já as Notas explicativas, imprescindíveis para melhor compreensão das informações contábeis pelos interessados, são mais comumente utilizadas, segundo Iudícibus (2004, p. 127), para

(1) explanações de técnicas ou mudanças nos métodos; (2) explanações sobre direitos de credores a ativos específicos ou direitos de prioridade; (3) evidenciação de ativos ou passivos contingentes; (4) evidenciação de restrições para o pagamento de dividendos; (5) descrições de transações que afetam o capital e os direitos dos acionistas; e (6) descrição de contratos.

Observa-se que as notas explicativas possuem a característica de complementaridade com as demonstrações contábeis, uma vez que nestas são destacadas informações não expressas nas demonstrações para não prejudicar a clareza destas.

Hendriksen e Breda (1999), mesmo expressando que as notas explicativas possuem a vantagem de apresentar informações qualitativas, mais detalhadas, bem como ressalvas e restrições de itens, criticam o uso exagerado, pois podem prejudicar a leitura e o entendimento por parte dos usuários.

O Manual de Contabilidade da Fipecafi (2010) destaca, no entanto, o apoio ao uso crescente de notas explicativas que aumentem e melhorem as informações disponibilizadas aos usuários, principalmente daqueles externos à organização, por não possuírem a mesma quantidade e qualidade de informações disponíveis aos usuários internos, objetivando, assim, reduzir a assimetria informacional entre estes interessados.

O CPC (2008) engloba como demonstrações contábeis tanto as Demonstrações Formais como as Notas Explicativas, e estabelece ainda que, normalmente, são elaboradas pelas organizações as demonstrações que mostram a posição patrimonial e financeira, representadas no Balanço Patrimonial; o desempenho econômico, fornecido na Demonstração do Resultado do Exercício; e as mutações na posição financeira, apresentadas nas Demonstrações de Fluxo de Caixa ou das Origens e Aplicações de Recursos. Salienta-se, ainda, que todos os demonstrativos são inter-relacionados e, ao serem utilizados de forma conjunta, melhor auxiliam na compreensão acerca da situação patrimonial, financeira e de desempenho de uma organização.

Quanto aos níveis de divulgação, para Hendriken e Breda (1999), existem diferentes níveis - adequado, justo ou completo - cuja quantidade de informações a ser disponibilizada dependerá da necessidade dos interessados ou da sofisticação e *expertise* destes. A evidenciação é justa (*fair disclosure*), quando existe a igualdade de disponibilização de informações para os usuários; e é adequada (*adequate disclosure*), quando as informações somente são divulgadas se consideradas relevantes para os usuários, sem que o mínimo de informações seja omitido, evitando que as demonstrações se tornem enganadoras.

Hendriksen e Breda (1999) consideram que, em alguns casos, a evidenciação completa (*full disclosure*) pode apresentar informações supérfluas e inadequadas, prejudicando a atenção do usuário para informações importantes, ao ocultá-las, quando detalha informações sem importância. Já Yamamoto e Salotti (2006) destacam que evidenciação completa objetiva disponibilizar o máximo de informações para os usuários, quando consideradas relevantes.

Iudícibus (2004) garante que toda a divulgação deve ser adequada, justa e plena, considerando o objetivo da evidenciação de não tornar os demonstrativos enganosos, bem

como as características existentes na informação contábil da comparabilidade, compreensibilidade, relevância e confiabilidade.

Do exposto, observa-se que várias são as formas para disponibilizar aos interessados informações que os auxiliem nos julgamentos necessários sobre a organização, subsidiando as suas decisões. Cada forma de evidenciação, no entanto, implica a ocorrência de custos, tanto de elaboração quanto de divulgação, em ambientes que facilitem o acesso aos usuários, como jornais de grande circulação ou *internet*.

Hendriksen e Breda (1999) enfatizam que os benefícios da divulgação devem superar os seus custos. Dentre os benefícios proporcionados pela divulgação, podem ser reunidos:

- a) redução da assimetria informacional;
- b) fortalecimento das organizações, aumentando a atração de capitais; e
- c) maior controle das ações praticadas pelos gestores.

A assimetria informacional decorre da existência de acessos diferenciados ao conteúdo informacional, em virtude das divergências de interesses entre os usuários contábeis, quais sejam: acionistas, gestores, funcionários, governo, cidadãos etc. Para Lopes e Martins (2006), a redução desta assimetria informacional, por meio de demonstrações contábeis à sociedade, conduz à razão de utilidade da Ciência Contábil.

Em pesquisa realizada por Brown, Finn e Hillegeist (2001), os resultados encontrados indicam que, quanto melhor a qualidade da divulgação, menor é a assimetria informacional. Assim, constata-se que a relação entre *disclosure* e assimetria informacional é inversa, ou seja, em um ambiente cuja disponibilidade de informações é maior, as diferenças entre os conhecedores da informação se tornam menores.

A divulgação também beneficia as organizações, aumentando a atração de investimentos à medida que se tornam mais confiáveis e suas informações mais compreendidas pelos investidores. As pessoas, ao conhecerem mais determinado empreendimento, arriscam-se mais e, conseqüentemente, empregam maior quantidade de recursos. Murcia (2009) argumenta que, quanto maior for a divulgação de informações, menor

será o grau de incerteza dos acionistas a respeito de determinada empresa, aplicando maiores investimentos nesta.

Outro benefício observado com a evidenciação de informações, destacada por Malacrida e Yamamoto (2006), é o maior controle das ações praticadas pelos gestores, pois na medida em que a evidenciação de informações acerca das decisões dos administradores nas organizações aumenta, mais instrumentalizados estão os investidores para avaliar e acompanhar estas ações, e mais responsabilizados serão os gestores por seus atos. Tal efeito é denominado, por Bens e Monahan (2004), de monitoração do *disclosure*.

Mesmo com os benefícios apresentados, diversas organizações não aumentam o nível da evidenciação ou mesmo não evidenciam informações obrigatórias, hajam vista os custos inerentes a este processo, os quais são enumerados, por Hendriksen e Breda (1999), como: (a) maiores custos para a elaboração, a análise e a publicação das informações disponibilizadas; e (b) maior quantidade de informações sobre a organização utilizadas por outras partes, como concorrentes, clientes, fornecedores e sindicatos, denominado por Murcia (2009) como custos de propriedade.

Hendriksen e Breda (1999) destacam, ainda, como dificuldades inerentes à evidenciação, o prejuízo no entendimento das informações pelos usuários, em decorrência do excesso disponibilizado, e do desconhecimento das necessidades informacionais dos investidores.

Do exposto, observa-se que cada organização deve conhecer o seu ponto ótimo quanto ao nível de divulgação, contrabalanceando os benefícios e os custos, almejando atingir maiores benefícios, sem, contudo, desrespeitar as características qualitativas da informação contábil. Não obstante, conforme destacam Hendriksen e Breda (1999), as organizações não são capazes de oferecer a quantidade suficiente de informações para a sociedade, uma vez que consideram os custos envolvidos, relutando em aumentar o nível de divulgação. Assim, torna-se necessária a intervenção de organismos, tais como representantes do mercado, do governo, dos acionistas etc, que regulamentem o nível ótimo de *disclosure* para proteger o interesse público, reduzindo a assimetria informacional.

Para Ronen e Yaari (2002), há necessidade da existência de mecanismos que induzam o *disclosure* de requisitos obrigatórios, objetivando reduzir a assimetria de informações entre os gestores e os usuários externos. Esta regulamentação, ou obrigatoriedade, do nível de informação a ser divulgado pelas organizações é resultante de pressões provenientes de organismos contábeis e do poder público.

O último determina o quanto deve ser evidenciado (quantidade) e o primeiro a forma como deve ser realizada a divulgação (qualidade) (HENDRIKSEN; BREDÁ, 1999). Como exemplo, considerando o mercado de capitais brasileiro, têm-se a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ditando a quantidade de informação, e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), elencando a forma como as companhias abertas devem divulgar.

Lanzana (2004) alerta, no entanto, para o fato de que as exigências de divulgação em regulamentos não garantem informações ideais para os interessados. Assim, os gestores têm a possibilidade de decidir se disponibilizam, espontaneamente, maior nível de informações, incentivados pelos benefícios advindos desta decisão.

Ponte e Oliveira (2004) ressaltam que muitas empresas reconhecem que a divulgação de informações, além daquelas de caráter compulsório, é um diferencial na competitividade. E Dantas et al (2005) salientam que o mercado utiliza mecanismos para induzir o *disclosure* voluntário, incentivando os gestores a otimizarem a relação custo x benefício e a aumentarem a divulgação de forma proativa.

Para Murcia (2009), existem duas principais razões a se considerar na decisão dos gestores em evidenciar informações de forma voluntária. Uma está relacionada aos interesses pessoais, ou seja, considerando que os gestores são avaliados pela *performance* das organizações que administram, se a organização vai bem, este gestor pode angariar melhores vantagens no mercado ao evidenciar informações positivas, como, por exemplo, aumento de salário, mudança vantajosa de empresa ou cargo. A outra razão está ligada aos riscos legais ou judiciais quando da omissão de informações, motivando os gestores a divulgarem informações consideradas ruins para não serem prejudicados judicialmente.

No âmbito do estudo sobre a Teoria da Divulgação, Verrecchia (2001) agrupou as pesquisas que tentam explicar o nível de evidenciação das organizações em três principais linhas:

- a) *association-based disclosure*, ou divulgação baseada na associação;
- b) *efficiency-based disclosure*, ou divulgação baseada na eficiência; e
- c) *discretionary-based disclosure*, ou divulgação baseada na discricionariedade, no julgamento.

Os estudos inseridos na linha *association-based disclosure* tentam relacionar ou associar a divulgação exógena com as mudanças nas atividades dos investidores, verificando as possíveis alterações no comportamento dos preços dos ativos e do volume de negociação. No Brasil, dentre as pesquisas realizadas nesta linha, destacam-se as do Quadro 1.

AUTORES/ANO	OBJETIVO DA PESQUISA	PRINCIPAIS ACHADOS
Sarlo Neto et al (2005)	Verificar como os retornos de ações de tipos diferentes, ordinárias ou preferenciais, reagem à divulgação dos resultados contábeis anuais.	No estudo de 93 empresas, compreendendo o período de 1990 a 2002, observou-se que, com exceção das ações ordinárias para resultados positivos, as variações nos preços das ações seguem os resultados divulgados pelas empresas.
Malacrida e Yamamoto (2006)	Analisar se o nível de evidência de informações contábeis, apresentadas por 42 empresas componentes do Ibovespa, influencia a volatilidade do retorno de suas ações quando negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo.	Com suporte na análise dos relatórios anuais do exercício de 2002, concluiu-se que maior nível médio de evidência resulta em menor volatilidade média dos retornos das ações.
Silva e Fávero (2007)	Identificar a relação entre a informação contábil e o preço das ações no Brasil, elencando as variáveis que melhor explicam as variações dos preços de 186 ações brasileiras e 996 ações estrangeiras.	Ao utilizar a regressão no estudo das ações do período de janeiro a maio de 2006, encontraram-se alguns indicadores financeiros que explicam maior variação das ações, segregando aqueles relacionados com ações ordinárias e preferenciais.
Santana e Machado (2008)	Verificar os efeitos da divulgação financeira na precificação das ações de três indústrias agropecuárias participantes da Bolsa de Valores de São Paulo.	Com a análise dos indicadores financeiros, extraídos das demonstrações contábeis de 2006 e 2007, constatou-se que as empresas que apresentaram informações mais positivas, índices de liquidez e lucratividade, tiveram maior aumento no preço das ações.
Takamatsu, Lamounier e Colauto (2008)	Identificar a reação do mercado de capitais frente a anúncios de prejuízos apresentados pelas empresas de capital aberto.	Verificou-se, por meio do estudo de eventos da divulgação da DRE de 22 empresas, no período de 2000 a 2004, que há uma reação negativa, queda nos preços e retorno das ações, quando são divulgados prejuízos.
Lima, Rodrigues e Silva (2010)	Analisar se o nível de divulgação de informações de uma entidade pode impactar a percepção de risco dos indivíduos e o processo de avaliação de suas ações.	Por meio de estudo experimental com 353 estudantes, constatou-se que o nível de divulgação de informações de uma entidade pode impactar as expectativas dos indivíduos e, conseqüentemente, o processo de avaliação de suas ações.

Quadro 1 – Pesquisas brasileiras realizadas na linha de pesquisa “divulgação baseada em associação”

Fonte: Elaborado pela autora (2011).

Cabe ressaltar que as pesquisas apresentadas no Quadro 1 não são exaustivas, destacando-se estudos desenvolvidos no Brasil que tentam caracterizar as relações ou as associações entre o *disclosure* e as mudanças nos preços ou no volume das ações negociadas. Como enfatiza Verrecchia (2001), pesquisas desta natureza são bem sucedidas, uma vez que os modelos estudados são fáceis de trabalhar e tratam com diversas variáveis que podem caracterizar a relação entre divulgação e mudanças no mercado de capital.

A linha de pesquisa *efficiency-based disclosure* engloba investigações que estudam a divulgação mais preferida pelos usuários na ausência de conhecimento prévio sobre determinada informação, ou seja, a divulgação que é preferida incondicionalmente (VERRECCHIA, 2001).

Dada a existência de custos envolvidos na divulgação, os gestores, em algumas circunstâncias, evidenciam maior quantidade de informações, e em outras não. Murcia (2009) destaca que estudos nesta linha tentam verificar se os gestores estão “melhores” ou “piores” após a evidenciação de informações. De tal maneira, as pesquisas estudam a relação entre a divulgação e a redução da assimetria informacional, demonstrando como prêmios de liquidez podem proporcionar divulgação mais eficiente. Verrecchia (2001) expõe que há poucos estudos neste enfoque, em virtude da dificuldade de se estabelecer esta relação, principalmente em estudos empíricos.

Por fim, a linha de pesquisa *discretionary-based disclosure*, ou *Disclosure* por julgamento, tem por foco o estudo de como os gestores e as organizações exercem a discricionariedade na divulgação de informações, ou seja, quais as motivações que levam os gestores à divulgação de maior quantidade de informações.

Considerando que, além da divulgação de informações de caráter obrigatório, os gestores possuem informações adicionais não evidenciadas, estes podem exercer a discricionariedade e decidir se divulgam ou não estas informações. Assim, os gestores fazem contraposições entre os benefícios e os custos da divulgação; se estes excedem os benefícios, as informações não serão divulgadas, sendo, portanto, o nível de *disclosure* inversamente proporcional ao dos custos (VERRECCHIA, 2001).

Por outro lado, se existem benefícios, representados por incentivos econômicos, estes motivam os gestores a divulgarem maior quantidade de informações privadas para o público. Dye (2001) salienta que somente informações de cunho positivo, que favoreçam os gestores ou as empresas, serão evidenciadas. Do contrário, quando a informação é ruim, não obrigatória e sem benefícios, não será divulgada.

Ressalta-se que Verrecchia (2001) não entende haver uma teoria consolidada, integrada sobre o *disclosure*, mas apenas modelos que estudam pequenos pedaços do “quebra-cabeça” relativo à divulgação, segregando estes modelos nas linhas de pesquisas anteriormente mencionadas. Dye (2001), no entanto, criticando o estudo realizado por Verrecchia (2001), entende haver uma teoria, denominada “*disclosure* voluntário”, um caso especial da teoria dos jogos, a qual tem por premissa a ideia de que qualquer entidade só evidenciará, voluntariamente, informações que a favoreçam.

Cunha e Ribeiro (2008) asseguram que as pesquisas realizadas com o enfoque no *disclosure* voluntário possuem como premissa a opção das empresas em divulgar ou não determinadas informações de seu conhecimento, sendo esta explicada por determinadas características da própria companhia, como porte, desempenho e prática de governança.

Cabe ressaltar que as pesquisas da linha divulgação baseada na discricionariedade, ou no julgamento, tentam encontrar quais as motivações, os fatores ou as características que levam os gestores a disponibilizar maior quantidade de informações obrigatórias ou não, ou ainda, se determinadas características das organizações determinam maior nível de *disclosure*, abordagem esta adotada nos objetivos deste trabalho.

Destarte, são apresentadas no Quadro 2 algumas pesquisas brasileiras, com foco no setor privado, inseridas nesta linha, e as principais variáveis estudadas. Salienta-se que aquelas relacionadas com o setor público serão expressas em tópico específico.

AUTORES (ANO)	VARIÁVEIS ESTUDADAS
Lanzana (2004)	Direito de controle; Tamanho do Conselho de Administração; Independência do conselho; Tipo de acionista controlador; Setor da empresa; Tamanho da empresa; Endividamento; Liquidez; Q de Tobin; Preço sobre patrimônio líquido e Retorno do lucro operacional.
Carvalho de Alencar (2005)	Custo de capital; Tamanho da empresa; Grau de endividamento; Relação preço/valor patrimonial da ação; Governança corporativa e Internacionalização.
Gallon, Beuren e Hein (2007)	Governança Corporativa.

AUTORES (ANO)	VARIÁVEIS ESTUDADAS
Salotti e Yamamoto (2008)	Desempenho; Custo de divulgação; Assimetria informacional; Percepção dos <i>Outsiders</i> e Nível passado de divulgação da DFC.
Cunha e Ribeiro (2008)	Desempenho; Práticas de Governança Corporativa; Nível Passado de Divulgação; Endividamento e Tamanho.
Pereira et al (2008)	Tamanho; Níveis de Governança Corporativa; Nacionalidade do acionista controlador e Lucro.
Lima (2009)	Custo de capital de terceiros.
Murcia e Santos (2009)/ Murcia e Santos (2010)	Empresas auditadas por “big four”; Rentabilidade; Títulos negociados na Bolsa de Nova York; Tamanho; Níveis de Governança Corporativa; Endividamento; Controle acionário diluído; Emissão de títulos; Empresas do setor elétrico; Desempenho; Oportunidades de crescimento e Empresas com controle estatal.
Cruz e Lima (2010)	Reputação; Tamanho; Desempenho e Internacionalização.
Rover e Murcia (2010)	Custo de capital próprio; Tamanho; Endividamento; Rentabilidade; Internacionalização; Risco sistemático e Razão entre preço da ação e valor patrimonial.
Lima et al (2010)	Tamanho; Mercado internacional; Financiamento e Oportunidades de crescimento.
Meneses, Ponte e Mapurunga (2011)	Tamanho, Lucro, Rentabilidade e Endividamento.
Mapurunga et al (2011)	Tamanho, Lucro, Rentabilidade e Endividamento.
Holanda et al (2011)	Tamanho, Lucro, Retorno, Endividamento e Oportunidade de crescimento.

Quadro 2 – Pesquisas brasileiras realizadas na linha de pesquisa “divulgação baseada na discricionariedade ou no julgamento”

Fonte: Elaborado pela autora (2011).

A pesquisa de Lanzana (2004), com dados do exercício de 2002, constatou que, quando analisada a totalidade de 161 empresas, há uma relação inversa entre o nível de *disclosure* e a governança corporativa, ou seja, as empresas que não exercem boas práticas de governança corporativa divulgam mais informações ao público, como mecanismo para suprir os investidores por esta falta de estrutura. Por outro lado, quando a pesquisa foi realizada com somente as 58 empresas que captaram recursos externos (emitiram ações ou títulos), a relação foi positiva. Assim, quanto mais práticas de governança corporativa são realizadas, maior o nível de *disclosure*. Esta pesquisa ainda confirmou que as variáveis de controle: identidade do controlador de origem nacional, tamanho, alavancagem, desempenho e valor de mercado da empresa, possuem relação positiva com a variável *disclosure*.

Corroborando estes achados, Gallon, Beuren e Hein (2007), ao verificarem o nível de *disclosure* dos relatórios de administração, referentes ao exercício de 2004, de 58 empresas listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa da BM&FBovespa, constataram haver relação entre o nível de *disclosure* e o nível de governança das empresas listadas na Bovespa.

Já Carvalho de Alencar (2005), ao investigar a relação entre o nível de *disclosure* e o custo de capital de 222 empresas listadas na BM&FBovespa, no período de dezembro de 2003 a abril de 2004, constatou que o primeiro não afeta o segundo. Contrapondo estes achados, Lima (2009), em estudo realizado com 23 companhias abertas, com dados de 2000 a 2004, observou que o nível de *disclosure* possui relação inversa com o custo de capital de terceiros, enquanto Rover e Murcia (2010) constataram, na pesquisa realizada com as 100 maiores empresas de capital aberto, no período de 2006 a 2008, que o nível de *disclosure* voluntário influencia o custo de capital das empresas brasileiras. Não foi encontrada, no entanto, a mesma relação dos estudos realizados por Lima (2009). Rover e Murcia (2010) constataram ainda que endividamento, risco sistemático e internacionalização se mostram variáveis estatisticamente significativas em relação ao nível de evidenciação.

No tocante ao objetivo do estudo de Salotti e Yamamoto (2008), este foi verificar os motivos que levaram 164 empresas a divulgar, no período de 2000 a 2004, a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), voluntariamente. Identificou-se que as variáveis: desempenho, assimetria informacional, percepção dos *outsiders* e divulgação da DFC no exercício anterior estão, positivamente, correlacionadas com a variável divulgação voluntária.

O estudo de Cunha e Ribeiro (2008) investigou quais as características de 183, 178, 180 e 174 companhias, negociadas no mercado de capitais brasileiro, nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006, respectivamente, para divulgar, voluntariamente, informações de natureza social. Com exceção da variável endividamento, o estudo constatou que as variáveis: nível de governança corporativa, desempenho, tamanho e divulgação em período anterior, estão, positivamente, associadas com a variável divulgação voluntária.

A pesquisa de Pereira et al (2008) teve o objetivo de analisar a influência do lucro sobre o nível de *disclosure* contido nos relatórios da administração das companhias. Para tanto, foram analisadas 58 empresas do setor de Materiais Básicos, listadas na BM&F Bovespa, em 2006. O estudo concluiu que o tamanho da empresa, a adesão a níveis de governança corporativa da Bovespa, a presença de acionistas controladores estrangeiros e o lucro são características para que os administradores elevem o nível de evidenciação nos relatórios de administração das companhias analisadas.

Já Murcia e Santos (2009), com vistas a identificar os fatores que explicam o nível de *disclosure* voluntário das companhias abertas no Brasil, investigaram as 100 maiores companhias abertas, utilizando dados do exercício de 2007, concluindo que as empresas maiores, pertencentes ao setor elétrico, com títulos negociados na Bolsa de Nova Iorque e listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa possuem, em média, maior nível de *disclosure* voluntário.

Ampliando o período da pesquisa mencionada para três anos, de 2006 a 2008, bem como incluindo três novas variáveis ao estudo - desempenho, oportunidades de crescimento, e empresas com controle estatal - Murcia e Santos (2010) identificaram que as empresas do setor elétrico, com controle estatal, maior rentabilidade, melhor desempenho, maior endividamento e auditadas por “big four” divulgam uma quantidade maior de informações voluntárias.

Já a pesquisa de Cruz e Lima (2010) teve o objetivo de analisar se a reputação corporativa, representada pela indicação da empresa na revista Exame Maiores e Melhores, pode ser considerada um dos direcionadores do nível de *disclosure* voluntário das empresas de capital aberto no Brasil. Foram ainda utilizadas no estudo como variáveis de controle: tamanho, desempenho e internacionalização. Na análise dos dados, do período de 2000 a 2004, considerando-se 23 empresas estudadas, constatou-se que tamanho e reputação incentivam os gestores e as empresas a aumentarem o nível de *disclosure*.

Diferentemente das demais pesquisas, que verificaram o *disclosure* voluntário das empresas, há pesquisas brasileiras (LIMA et al, 2010; MENESES; PONTE; MAPURUNGA, 2011; MAPURUNGA et al, 2011; HOLANDA et al, 2011) que utilizam a teoria do *discretionary-based disclosure* para fundamentar estudos em que a obrigatoriedade na evidenciação de informações existe, porém as empresas se utilizam da discricionariedade para determinar o nível de informações a serem evidenciadas, em virtude de, no ambiente brasileiro, ainda prevalecer um sistema jurídico codificado (regulamentado por leis), com captação de recursos interna (bancos, fornecedores, governo), além da recente inserção de normas com o processo de convergência internacional de Contabilidade.

O estudo de Lima et al (2010) investigou o comportamento *cross-section* da relação entre o processo de convergência contábil no Brasil, refletido pela introdução das Leis

nº 11.638/08 e 11.941/09 e dos CPCs, e as características econômicas das empresas, sendo constatado, na amostra com 50 empresas, dados de 2008, que, aquelas que são maiores, mais expostas ao mercado internacional e que possuem maiores necessidades de financiamento, são mais propensas à evidenciação de informações convergentes.

No tocante às pesquisas de Meneses, Ponte e Mapurunga (2011), Mapurunga et al (2011) e Holanda et al (2011), estas investigaram a relação entre o *disclosure* de informações sobre, respectivamente, os ativos intangíveis, os instrumentos financeiros derivativos e os custos com formação de atletas de clubes de futebol, e determinadas características econômicas, sendo observado o seguinte:

- Meneses, Ponte e Mapurunga (2011), quando examinaram as Notas explicativas do exercício de 2009 de 125 empresas, encontraram associação entre evidenciação e a característica lucro;
- Mapurunga et al (2011), na análise das Notas explicativas do exercício de 2009 de 75 empresas, encontraram associação entre evidenciação e as características tamanho e lucro;
- Holanda et al (2011), com dados de 69 demonstrações contábeis dos exercícios de 2006 a 2009, encontraram associação entre evidenciação e a característica tamanho.

Do exposto, observa-se que a divulgação proporciona às organizações benefícios como maior atração de investimentos e aumento da confiabilidade dos gestores perante os investidores, dada a redução da assimetria informacional. A divulgação, no entanto, implica custos, fazendo com que os gestores não aumentem o nível de evidenciação, quando não percebem incentivos, que os motivem para tanto. Assim, as pesquisas mencionadas tentam encontrar quais incentivos impulsionam os gestores a maior divulgação, tendo os resultados do setor privado apontado, de modo mais recorrente, que as variáveis governança corporativa, tamanho, desempenho, endividamento e internacionalização estão, positivamente, relacionadas com o nível de *disclosure*.

Os benefícios de *disclosure* já destacados também são oportunos quando se fala em entidades públicas, uma vez que são os fundamentos da teoria da divulgação aplicáveis para o setor público, afinal a Ciência Contábil é uma só, independentemente do setor em que é

aplicada. Destacam-se, contudo, no Quadro 3, algumas diferenças entre os setores público e privado.

CARACTERÍSTICAS	SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO
Princípio jurídico	Tudo pode ser feito, exceto o que é proibido em lei.	Observância ao princípio da legalidade.
Origem de recursos próprios	Prestação de serviços ou venda de produtos.	Arrecadação de tributos.
Autonomia para a aplicação dos recursos	Sem restrição.	Restrita ao orçamento anual aprovado pelo Poder Legislativo.
Finalidade	Obtenção de ganhos econômicos.	Satisfação das demandas sociais.
Motivação dos gestores	Lucro.	Poder.
Composição do poder	Concentrado.	Fragmentado.
Composição do capital	Proprietários definidos.	Proprietários indefinidos (povo).
Controle das ações	Mercado, investidores, interessados.	Cidadãos, Poder Legislativo, Tribunais de Contas, Ministérios Públicos, interessados.

Quadro 3 – Diferenças entre os setores privado e público

Fonte: Adaptado de Cruz (2008) e Saraiva (2010).

Mesmo com as diferenças apresentadas no Quadro 3, constata-se que, nas duas últimas décadas, a administração pública brasileira utiliza ferramentas e conceitos, até então, somente aplicados ao setor privado, uma vez que as entidades públicas também necessitam de investimentos para atendimento às demandas coletivas e os gestores buscam a confiança dos cidadãos, principalmente, para se legitimarem e continuarem exercendo as funções públicas para as quais foram eleitos ou indicados, utilizando-se, para tanto, da evidenciação de informações.

2.2 Evidenciação no setor público

Como na seara privada, a evidenciação para o setor público é imprescindível, principalmente para reduzir as assimetrias de informações entre aqueles que governam e aqueles que são governados. Jardim (1995, p. 90) critica a falta de informações disponibilizadas à sociedade pelo Estado e sinaliza a existência de um hiato entre estes atores e uma “arena de tensão e distensão ordenada na base do conflito e do jogo democrático”. Para Stiglitz (1998), a assimetria informacional provoca problemas econômicos, acentuados pelas ineficiências da maior desigualdade de renda e riqueza.

Partindo do pressuposto que há divergência de interesses entre os cidadãos e os gestores públicos, preconizada na teoria da escolha pública, destacada por Paes de Paula

(2005) - a qual estabelece que os gestores procuram satisfazer suas necessidades individuais e privadas, maximizando seus salários, *status* e poder - não é difícil encontrar na história política dos países a figura da corrupção. Vários são os casos estampados nas páginas principais dos jornais brasileiros de escândalos envolvendo o mau uso dos recursos públicos, ou o desvio para outras finalidades que não o interesse coletivo.

Cruz (2005) apresenta, com base em notícia do jornal O Estado de São Paulo, em 1993, mas ainda atual, possíveis formas de desviar recursos públicos, quais sejam: existência de contas correntes e empresas “fantasmas” ou em paraísos fiscais, celebração de exportações e importações fraudulentas, concessão de incentivos fiscais para empresas inexistentes ou com objetivos questionáveis, realização de licitações irregulares, de obras fictícias e de loterias viciadas, emissão de notas fiscais frias, existência de orçamentos irrealistas e desvios da previdência social.

De acordo com Carneiro (2011), com base nas informações de órgãos públicos de controle, os custos com a corrupção no Brasil alcançaram o patamar de R\$ 40 bilhões nos exercícios de 2002 a 2008, ou seja, uma média de R\$ 6 bilhões ao ano, o que equivale à economia da Bolívia. Sacramento e Pinho (2007) argumentam que a transparência é capaz de contribuir para reduzir a corrupção no setor público, tornando mais democráticas as relações entre a sociedade e o Estado.

Jardim (1995) garante que quanto maior for o acesso da população às informações, mais democráticas serão as relações entre Estado e sociedade. Dowbor (1997), bem como Cruz e Ferreira (2008), destacam que o acesso à informação direciona os cidadãos à democracia e, só assim, a população pode exercer a cidadania e o controle social sobre as contas públicas.

A esse pensamento, Mendes (2009) acrescenta que a democracia e a transparência estão, intrinsecamente, relacionadas, destacando que a primeira fortalece a segunda e, conseqüentemente, estimula um maior acesso às informações por parte da sociedade. Já Piscitelli, Timbó e Rosa (2010) asseguram que, para o efetivo acompanhamento e julgamento da atuação dos agentes públicos, é indispensável a disponibilização de informações aos cidadãos.

Matias-Pereira (2010, p. 319) enfatiza que, quando a população é questionada pelo fato de não participar das ações desenvolvidas pelo Estado, aponta como fatores: “falta de transparência e descrédito nas instituições e nos homens públicos”. Neste panorama, a política é desacreditada, e o fim do Estado de realizar o bem comum, promovendo a realização das expectativas da sociedade, é, então, esquecido.

Para restaurar a credibilidade perante a sociedade, torna-se essencial, para a Administração Pública, uma gestão pautada na transparência, na eficácia e na democracia. Matias-Pereira (2010, p. 99) destaca que a reforma do Estado consiste em “refundar democraticamente a administração pública, orientada para o controle da sociedade sobre os governantes, na exigência de transparência e efetividade na gestão das finanças públicas”, sendo a transparência das ações governamentais uma prática indispensável para o efetivo exercício da democracia.

Destarte, pode-se verificar que os benefícios da evidenciação de informações, apresentados no tópico que tratou da teoria da divulgação, podem ser visualizados também para a área pública, ou seja, há a redução da assimetria de informações entre aqueles que são os administradores dos recursos públicos e os que pagam os tributos (contribuintes) e podem ser considerados os acionistas do Estado, baseando-se na teoria de John Patterson (s.d.), citada por Paes de Paula (2005, p. 60), a qual estabelece que “a cidade é um grande negócio empresarial que tem o povo como acionista”.

O aumento da evidenciação de informações também reduz as assimetrias em outras relações, destacadas por Santana Jr. et al (2009), como entre fornecedores e gestores, governos e gestores etc. Além disso, Silva (2009, p. 340) aponta que uma gestão pautada pela transparência inibe o comportamento daqueles que se sentem “donos da informação”.

Outro benefício da evidenciação refere-se ao maior controle, ou monitoramento, por parte dos cidadãos ou demais interessados, dos atos praticados pelos gestores públicos. Quanto ao terceiro benefício, este diz respeito ao fortalecimento das organizações, proporcionando maior captação de recursos, pois, à medida que a credibilidade dos governantes aumenta, a população se acha mais motivada a não sonegar tributos, ao ver que é recompensada com serviços de qualidade.

Esta questão pode ser visualizada em países desenvolvidos, tais como Dinamarca, Suécia, Finlândia e Noruega, que estão no topo dos Estados com a maior carga tributária, mas compensam seus cidadãos ofertando serviços de qualidade, não sendo preciso recorrer ao setor privado à procura de serviços, fazendo com que estes soneguem menos tributos (AMARAL, 2010). Cabe ressaltar, neste âmbito, que, de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2009), no Brasil são sonegados, anualmente, 200 bilhões de reais, o que equivale a 8% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional.

Para Pederiva (1998), somente com a maior quantidade e qualidade das informações, pode-se obter a melhor solução nas variadas escolhas a serem tomadas na agitada e complexa sociedade, a qual possui diversos beneficiários por uma maior evidencição de informações do setor público. Salienta-se que estes não envolvem somente cidadãos e administradores, mas um rol de interessados na complexa Administração Pública, apresentados no Quadro 4.

INTERESSADO	POSSÍVEL UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO
Cidadão, Contribuintes, Eleitores	Exercer a cidadania, escolhendo de forma correta aqueles que irão representá-los, bem como aqueles que irão administrar o Estado; e o controle social, monitorando os atos realizados pelos gestores, representantes e políticos em geral.
Governantes, Administradores e Gestores Públicos	Tomar conhecimento da situação dos entes que administram para subsidiar, corretamente, o processo decisório.
Sindicatos, Servidores, Empregados	Barganhar melhores condições de emprego, salários, benefícios, envolvendo ativos, aposentados ou pensionistas.
Órgãos de controle	Fiscalizar a utilização dos recursos públicos e propor melhorias na gestão.
Governos de outras esferas	Reproduzir ações bem sucedidas por outros governos e propor auxílios técnicos e financeiros.
Governos estrangeiros	Conceder empréstimos, cooperações ou doações.
ONG's, Associações, Cooperativas, etc	Fiscalizar as ações governamentais e identificar possíveis áreas de cooperação e suporte para as atividades destas entidades.
Partidos Políticos	Embasar críticas e futuras propostas de governo, priorizando áreas que necessitam de maiores recursos.
Investidores	Analisar os riscos de adquirir títulos públicos.
Fornecedores	Decidir se vende bens ou presta serviços para o Estado, verificando a capacidade de pagamento destes.
Instituições de Crédito	Embasar a decisão de emprestar ou não recursos para o Estado.
Empresários	Decidir acerca da continuidade da empresa em determinado local, ponderando pontos como carga tributária, incentivos fiscais e oportunidades de captação de funcionários.
Pesquisadores e Estudantes	Desenvolver estudos sobre o Estado, auxiliando-o a evoluir e a localizar potenciais recursos.
Mídia	Divulgar notícias e matérias investigativas, incluindo denúncias.

Quadro 4 – Interessados na evidencição de informações do setor público

Fonte: Adaptado de Platt Neto et al (2007).

Observa-se, no Quadro 4, que vários são os interessados nas informações do setor público, tanto para decidir sobre o voto nas próximas eleições, no caso dos cidadãos, como para conceder empréstimos aos entes públicos, no caso de outros governos ou instituições de crédito. Assim, para que os interessados possam tomar suas decisões, é necessário que os entes públicos evidenciem informações que venham a assegurar a qualidade das escolhas realizadas. Nem sempre, porém, as pressões exercidas por estes agentes surtem efeitos quanto ao nível de *disclosure* dos entes públicos, sendo imprescindível a existência de regulamentos que os obriguem a disponibilizar determinadas informações.

No setor público, a divulgação é um princípio constitucional e um dos pilares da responsabilidade fiscal. O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 estabelece que a Administração Pública, em qualquer poder ou esfera, deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, sendo a publicidade, conforme Meirelles (2010), toda a divulgação oficial dos atos da Administração para o conhecimento público e o efetivo efeito.

Sobre a publicidade, destacam ainda Platt Neto et al (2007) que esta é toda a informação divulgada à população por acessos de baixo custo. Estes acessos são apresentados no Quadro 5.

ACESSO À INFORMAÇÃO	TIPOS DE ACESSO À INFORMAÇÃO
Impresso	Diários Oficiais, Jornais ou Revistas de grande circulação, Murais, Cartazes, Cartilhas, <i>Outdoors</i> .
Digital	Portais da Transparência, Endereços eletrônicos dos entes públicos, <i>emails</i> para os cidadãos, Painéis eletrônicos.
Presencial	Reuniões, Audiências Públicas.
Mídia (televisão ou rádio)	Horário político, Propagandas, Pronunciamentos oficiais.

Quadro 5 - Tipos de acesso à informação no setor público

Fonte: Adaptado de Platt Neto et al (2007).

Verifica-se que os acessos dos interessados às informações são diversos e, quando utilizados pelos gestores, auxiliam nas decisões daqueles que delas necessitam. A Constituição Federal, ainda, no artigo 37, parágrafo 1º, estabelece que a publicidade dos atos públicos tem por finalidade educar, informar ou orientar, socialmente, os cidadãos. Destarte, são apresentados dispositivos na Carta Magna do exercício efetivo do princípio da publicidade.

No artigo 5º, que trata dos direitos e deveres individuais coletivos, vários são os incisos que asseguram o acesso da população a informações públicas, dentre os quais se destacam os incisos XIV e o XXXIII, estando este último ligado ao direito de todos de conseguir informações particulares ou coletivas em órgãos públicos, com a ressalva daquelas que se caracterizarem como sigilosas. No inciso LX, é estabelecido, também, que “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem” (BRASIL, 1988).

Meirelles (2010, p. 94) critica nestes incisos a restrição de informações sigilosas e estabelece que muitos atos e contratos são ocultados “sob o falso argumento” de serem sigilosos, quando na verdade são públicos, devendo, portanto, ser divulgados.

Regulamentando o inciso XXXIII do artigo 5º da CF, supramencionado, a Lei nº 12.527/2011, no artigo 6º, estabelece que os órgãos e entidades devem assegurar: (a) uma gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso, (b) proteção da informação, garantindo a disponibilidade, autenticidade e integridade, e (c) proteção da informação sigilosa e da informação pessoal, observadas sua disponibilidade, autenticidade, integridade e eventual restrição de acesso.

O artigo 70, parágrafo único, da CF, expõe que toda a pessoa, independentemente de ser pública ou privada, física ou jurídica, mas que receba, utilize, arrecade, guarde ou administre recursos públicos deve prestar contas (BRASIL, 1988). Esta prestação de contas nada mais é do que o exercício da *accountability* daqueles que detêm o poder do Estado e precisam dar visibilidade dos seus atos, ensejando maior confiabilidade entre governantes e governados. A *accountability* é essencial em governos democráticos, haja vista a necessidade de dar conhecimento aos cidadãos de informações adequadas sobre a gestão pública para que estes possam realizar julgamentos adequados (NAKAGAWA; RELVAS; DIAS FILHO, 2007).

Paes de Paula (2005) enfatiza a ideia de que, na nova Administração Pública, ou seja, naquela mais eficiente e gerencial, a *accountability* é um dos principais elementos a serem considerados, sendo definida, por Pinho e Sacramento (2009), como responsabilidade objetiva ou subjetiva. A primeira é observada quando há a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante outra, cujas consequências envolvem prêmios, na medida em que é

cumprida, e castigos, quando do inverso. A segunda ocorre quando há a proatividade da prestação de contas daqueles que necessitam realizar esta obrigação. O'Donnel (1998), ainda, destaca a divisão do termo *accountability* em vertical, quando ocorre entre cidadãos e seus representantes, ou horizontal, quando se dá entre os próprios governantes.

Já Cruz e Ferreira (2008) consideram que a *accountability* está intimamente relacionada com a transparência na gestão pública, enquanto Nakagawa (2007, p. 7) dispõe que, epistemologicamente, a *accountability* “surge como o resultado de um adequado nível de evidenciação”, e que se tornou mais relevante no Brasil com a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LRF aponta, no parágrafo 1º, do artigo 1º, que é pressuposto para a responsabilidade na gestão uma ação planejada e transparente, sendo o planejamento e a transparência, juntamente com o controle e a responsabilidade, os pilares da LRF. Nascimento (2009) salienta que o termo transparência empregado na LRF teve o objetivo de dar efetividade ao princípio da publicidade, envolvendo o acesso público às informações orçamentárias, contábeis e financeiras dos entes públicos.

Conforme o artigo 48 da LRF, alterado, em 2009, pela Lei Complementar nº 131, a qual incluiu novos dispositivos, aumentando, assim, a transparência das informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, devem ser amplamente disponibilizadas ao público, inclusive por meios eletrônicos, todas as informações necessárias para a instrumentalização do acompanhamento da gestão pública por parte dos interessados, incluindo, dentre estas informações, os instrumentos de planejamento e os relatórios de prestação de contas.

Assim, respeitando os princípios da publicidade e da transparência, preconizados na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, os entes públicos devem dar

Art. 48. [...] ampla divulgação, inclusive em **meios eletrônicos de acesso público**: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; **as prestações de contas** e o **respectivo parecer prévio**; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (grifou-se) (BRASIL, 2000).

Nos relatórios de prestação de contas anuais estão incluídos os demonstrativos contábeis relacionados no artigo 101 da Lei nº 4.320/1964, quais sejam: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, bem como os relatórios estipulados nas seções III e IV da Lei Complementar nº 101/2000, respectivamente, Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

Além disso, o artigo 48, parágrafo único, assegura a transparência mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, disponibilização, em meios eletrônicos, de informações acerca da execução orçamentária e financeira, e adoção de sistema integrado de administração financeira e de controle.

Quanto às informações a serem disponibilizadas, o artigo 48-A estabelece que devem ser divulgados

quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários (BRASIL, 2009).

A LRF, no artigo 56, parágrafo 3º, ainda estabelece que a prestação de contas também inclui os pareceres prévios, elaborados pelos tribunais de contas, órgãos que auxiliam o Poder Legislativo no exercício do controle externo, devendo ser amplamente divulgados os resultados das apreciações das contas analisadas.

Ressalta-se, também, que a Lei nº 10.028/2000, que altera o Decreto-Lei nº 2.848/1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079/1950 e o Decreto-Lei nº 201/1967, elenca no artigo 5º, inciso I, como infração administrativa contra as finanças públicas, “deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei”. Tal fato acarreta multa de 30% dos vencimentos anuais dos agentes que lhe derem causa.

Do apresentado, observa-se que a evidenciação está regulamentada na Constituição brasileira e em leis que versam sobre a responsabilidade fiscal e os crimes contra as leis de finanças públicas, obrigando que os entes disponibilizem informações necessárias para auxiliar a tomada de decisões dos interessados.

Apesar das determinações constitucionais e também legais, Platt Neto et al (2007), no estudo realizado com objetivo de caracterizar a obrigatoriedade e a abrangência dos princípios da publicidade e da transparência na Administração Pública brasileira, com enfoque na divulgação das contas públicas, exprimem algumas limitações nesta divulgação compulsória, tais como:

- relatórios elaborados somente para atender à legislação, sem apresentarem quadros, resumos, glossários, gráficos e ilustrações, que facilitem o entendimento das contas públicas;
- restrição ao acesso das prestações de contas, sendo publicado somente em Diários Oficiais. Não utilização da internet, facilmente acessível por todos;
- quando as informações são disponibilizadas na internet, os *links* dos *sites* estão desativados e há a falta de padronização dos relatórios evidenciados;
- apresentação de informações incorretas, desatualizadas e incompletas, não sendo comum o uso de notas explicativas para subsidiar as análises dos demonstrativos apresentados.

Em razão do exposto, constata-se que algumas das limitações elencadas por Platt Neto et al (2007) foram amenizadas, como por exemplo a maior utilização da internet para a disponibilização de informações pelos entes públicos, principalmente com a obrigatoriedade estabelecida na LRF. Torna-se ainda necessária, contudo, maior divulgação, seja esta compulsória ou voluntária, na qual é verificada a proatividade dos gestores em disponibilizar maior quantidade de informações para atender às necessidades dos usuários, e, principalmente, maior fiscalização para que os entes realizem estas evidenciações.

Pode-se, entretanto, verificar que, com arrimo nas transformações observadas no ambiente brasileiro, relacionadas com instaurações de Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI's), valorização dos servidores e maior conscientização da população acerca do seu dever em controlar a aplicação dos recursos públicos, o gestor público sente-se mais motivado em apresentar seu desempenho à sociedade (ATHAYDE, 2002).

Esta motivação está intimamente relacionada com a necessidade de legitimar seus comportamentos perante os eleitores, incentivando os gestores a ampliarem a evidenciação de forma voluntária (BEUREN; SÖTHER, 2009). Mendes (2009, p. 351) ratifica esse pensamento quando acentua que a “busca pela transparência é também a busca pela legitimidade”.

Corroborando o exposto, Serrano-Cinca, Rueda-Tomás e Portillo-Tarragona (2009) ressaltam que o *disclosure* voluntário no setor público é explicado pela teoria da legitimidade, ou seja, os gestores, ao evidenciarem, suas ações ao público, são premiados de alguma forma. Para Giroux e McLelland (2003), um destes prêmios refere-se à reeleição. Além disso, a evidenciação voluntária tem o objetivo de limitar os conflitos entre cidadãos e políticos, havendo incentivos aos gestores para que estes evidenciem mais informações que permitam o monitoramento de suas ações (LASWAD; FISCHER; OYELERE, 2005). Já Avelino, Colauto e Angotti (2010) entendem que a divulgação voluntária possibilita aos cidadãos melhor visualização das atividades desenvolvidas pelo setor público e a fruição dos serviços melhor ofertados.

Ingram (1984) questiona por que alguns governos evidenciam voluntariamente mais informações e outros não, e aponta alguns fatores ou incentivos que afetam o nível de *disclosure*, tais como:

- necessidade de monitoramento por parte de grupos de cidadãos, ou seja, para efetivamente monitorarem os comportamentos dos gestores eleitos, os cidadãos, segregados em grupos com interesses semelhantes, necessitam de maior quantidade de informações;
- exercício do controle dos recursos públicos pelo Poder Legislativo e pelos órgãos de controle e auditoria;
- dependência de recursos externos, advindos de outros governos ou de instituições de crédito, sendo necessária a evidenciação de informações que reduzam as restrições a estas receitas; e
- autodefesa dos políticos, evidenciando informações que satisfaçam a sociedade, fazendo com que esta reconheça a boa administração do gestor.

Gore (2004) destaca ainda que os gestores possuem incentivos para evidenciar informações de forma voluntária, com o intuito de reduzir os custos com o capital captado. Sobre o assunto, são destacadas demais pesquisas que envolvem questões ligadas à evidenciação no setor público, tanto em aspectos gerais, como relacionada a determinados incentivos.

2.3 Pesquisas empíricas acerca da evidenciação no setor público

As pesquisas acerca da evidenciação no setor público foram segregadas em duas principais linhas: estudos que envolvem a evidenciação de informações e estudos que relacionam o *disclosure* com determinadas características que, possivelmente, motivam o aumento do *disclosure* no setor público.

Na primeira linha de pesquisa, apresenta-se o estudo de Ryan e Ng (2000), que teve o objetivo de examinar a aplicação dos princípios de governança corporativa no setor público, a fim de entender a evidenciação realizada pelo Estado de Queensland, Austrália. Ao analisar os relatórios de 18 entidades deste Estado, constatou-se que o *disclosure* de informações de governança corporativa é fragmentado e que as organizações corporativas governamentais, semelhantes às empresas públicas e sociedades de economia mista no Brasil, evidenciam melhor comparadas a outras entidades.

Já Athayde (2002), para verificar a existência de um sistema de informação contábil no Município de Luziânia, Goiás, que, de forma eficaz, atenda ao gestor público e à comunidade, dando ênfase para a atuação do poder público sob a óptica dos gastos em políticas sociais, por meio de estudo de caso em uma prefeitura municipal, entrevistou 50 pessoas dos Poderes Executivo e Legislativo e da comunidade organizada, concluindo-se que a informação contábil é um importante elemento de controle que beneficia a sociedade; porém, foram identificadas algumas limitações, quais sejam: (1) dificuldade na compreensão da terminologia contábil utilizada nos relatórios públicos, sendo esta dificuldade apontada por 80% da população entrevistada; (2) não utilização das informações contábeis por 40% dos respondentes dos Poderes Executivo e Legislativo na tomada de decisões; (3) não divulgação de informações referentes à arrecadação e à aplicação de recursos para as áreas sociais.

García, Díaz e Rodríguez (2002) analisaram os itens evidenciados no balanço anual dos governos locais de diferentes países, tais como Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia, França e Espanha e verificaram que existe uma diversidade de itens demonstrados, até mesmo em cidades pertencentes a um mesmo país, não havendo, assim, homogeneidade nas informações prestadas; no entanto, como ponto positivo, observou-se que estes governos locais demonstram informações acerca de itens econômicos, sociais, demográficos e financeiros em seus relatórios anuais.

Para constatar se o contido no artigo 48, da LRF, está sendo cumprido pelas prefeituras, com relação à ampla divulgação em meios eletrônicos de acesso público, a fim de identificar o grau de transparência na gestão municipal, Lock (2003), por meio da análise, em 2002, das informações evidenciadas nas páginas eletrônicas de 77 prefeituras brasileiras, concluiu-se que um número reduzido de *sites* está divulgando as informações exigidas na LRF, tornando a evidenciação destes ainda incipiente e não adequada às exigências legais. Quando as informações são disponibilizadas, estas se apresentam em uma linguagem que dificulta o entendimento pelo cidadão.

Silva (2005) analisou se e como os governos municipais das capitais brasileiras estão empregando as novas tecnologias da comunicação e informação (TICs), especificamente a internet, para melhorar a participação do cidadão nos assuntos públicos e concluiu que os 24 portais eletrônicos das capitais analisadas estão inseridos nos graus 1 (disponibilidade de informação e na prestação de serviços públicos) 2 (colhe a opinião pública e a utiliza para a tomada de decisão política) e 3 (transparência e prestação de contas, *accountability*); no entanto, constatou-se a ausência dos graus 4, participação democrática, e 5, tomada de decisões pelos cidadãos. Destaca-se, ainda, que há a subutilização da internet pelos entes públicos para disponibilizar informações aos cidadãos.

Ainda no ambiente de evidenciação de informações na internet, Platt Neto, Cruz e Vieira (2006) caracterizaram e apresentaram considerações acerca do uso da internet como instrumento de publicidade aliado à transparência das contas públicas das universidades brasileiras. Para tanto, ao observar as práticas de divulgação das informações adotadas pela Universidade Federal de Santa Catarina no endereço eletrônico, durante o período de outubro de 2004, constataram, dentre outros pontos, a falta de publicação dos balanços públicos, os dados apresentam-se incompletos e desatualizados, as notas explicativas aos balanços são

omitidas, os formatos dos relatórios disponibilizados dificultam a impressão e a manipulação dos dados.

A pesquisa de Sacramento e Pinho (2007), a qual teve o objetivo de conhecer como está se concretizando a transparência, com ênfase na abertura à participação popular, na Administração Pública local após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, constatou, na análise dos relatórios fiscais e entrevistas com gestores de seis municípios integrantes da Região Metropolitana de Salvador, que a transparência estimulada pela LRF ainda não é uma realidade nos municípios analisados.

Já Cruz e Ferreira (2008), ao identificarem as ações utilizadas pelo Município de Feira de Santana (BA), no período de 1997-2004, para tornar transparente o processo de elaboração do orçamento e evidenciar os relatórios e outras informações concernentes à execução orçamentária, constataram que as prestações de contas revelaram-se mais transparentes no segundo período analisado, 2001 a 2004, e que as informações não foram amplamente disponibilizadas na internet. Muitas informações relativas ao processo orçamentário ainda são disponibilizadas de forma insuficiente e pouco compreensível, causando dificuldades na compreensão e análise pela população.

Miranda et al (2008) avaliaram se os cidadãos compreendem as informações divulgadas nos demonstrativos evidenciados pelas entidades públicas, em especial no Balanço Orçamentário e, com a aplicação de questionário a 58 cidadãos, selecionados entre estudantes de graduação e pós-graduação, residentes na Região Metropolitana de Recife, constataram, conforme observado por Look (2003) e Cruz e Ferreira (2008), que as informações disponibilizadas no Balanço Orçamentário são de compreensão difícil.

Para avaliar se os municípios mineiros utilizam a internet, reconhecidamente um dos principais meios de comunicação existente, para evidenciar as informações solicitadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Souza et al (2008), na análise dos *sites* de 85 municípios mineiros, identificaram que somente 30% dos municípios analisados divulgam informações na internet, tornando este meio, à época, subutilizado pelos gestores públicos como forma de demonstrar os atos e fatos ocorridos na gestão. O estudo ainda verificou uma correlação baixa entre o total de informações divulgadas pelos entes e o número de habitantes, descartando, assim, a população para explicar uma maior evidenciação.

Já Beuren e Söthe (2009), ao analisarem a evidenciação de informações contábeis compulsórias e voluntárias que os governos estaduais da Região Sudeste do Brasil disponibilizam nas respectivas páginas eletrônicas, verificaram, na análise dos *sites* dos quatro governos estaduais da Região Sudeste brasileira, que o *site* do Estado de São Paulo é o que apresenta a maior quantidade de informações, tanto compulsórias como voluntárias, bem como gráficos e ilustrações que facilitam o entendimento dos dados. Os resultados ainda sugerem que a maior evidenciação de informações está relacionada com o número de habitantes, uma vez que o Estado de São Paulo apresentou maior quantidade de informações e este possui a maior quantidade de habitantes; por outro lado, o Estado do Espírito Santo apresentou menor quantidade de informações e, conseqüentemente, possui a menor população na Região brasileira analisada.

O estudo de Avelino, Colauto e Angotti (2010) teve o objetivo de analisar a política de divulgação de informações voluntárias e compulsórias adotadas nas páginas eletrônicas do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte e, por meio da aplicação de questionário aos 820 alunos de pós-graduação dos cursos de Controladoria e Finanças e Auditoria Externa da Universidade Federal de Minas Gerais, dos quais foram considerados para a pesquisa somente 44, constatou que as informações apontadas como mais procuradas referem-se: à legislações dos entes, a obras realizadas, ao montante de recursos arrecadados, aos balanços anuais e aos gastos com educação. Foi comprovada, ainda, a falta de gráficos que representassem os gastos com educação, saúde e pessoal, prejudicando o melhor entendimento dos usuários quanto aos recursos aplicados nestas áreas.

Para analisar o uso de indicadores na divulgação de desempenho do Tribunal de Contas da União (TCU), Castaldelli Jr. e Aquino(2011), da análise de conteúdo dos relatórios de gestão do TCU, referentes ao período de 1993 a 2009, constataram que os relatórios analisados são pouco informativos aos usuários externos quanto aos aspectos de eficiência, economicidade e efetividade dos recursos aplicados pelo Tribunal.

Por fim, as pesquisas de Gallon et al (2011) e De Benedicto et al (2011) tiveram o objetivo de verificar como os cidadãos compreendem os demonstrativos públicos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo observado o seguinte:

- Gallon et al (2011), com a aplicação de questionário para 230 eleitores de um município gaúcho, verificaram que estes atribuíram um nível de compreensibilidade geral relativamente baixo aos demonstrativos estudados. Além disso, estes não conseguiram identificar nos demonstrativos o que eles se propunham evidenciar, e consideraram necessária a inserção de complementos, como notas explicativas, glossários e gráficos, além do Parecer Resumido sobre as contas municipais, emitido pelo Tribunal de Contas;
- De Benedicto et al (2011), com os dados obtidos na aplicação de 250 questionários para três municípios mineiros, constataram que as principais dificuldades na compreensão dos demonstrativos públicos são relativos à forma gráfica e à linguagem utilizada, com termos técnicos de compreensão difícil para pessoas leigas, ensejando confusão ou desinformação. E a maioria dos entrevistados destaca a necessidade da introdução de notas explicativas, glossários e gráficos para alcançar uma maior compreensão das contas públicas.

De forma resumida, observa-se que as pesquisas sobre evidenciação de informações no setor público possuem como principais achados os destacados no Quadro 6.

AUTORES (ANO)	PRINCIPAIS ACHADOS
Athayde (2002); Look (2003); Platt Neto; Cruz; Vieira (2006); Sacramento; Pinho (2007); Souza et al (2008)	Deficiências de evidenciação de informações no setor público, mesmo quando há a obrigatoriedade da divulgação de informações.
Ryan; Ng (2000); Silva (2005); Souza et al (2008); Cruz; Ferreira (2008); Beuren; Söthe (2009)	Subutilização da internet ou ineficiência de informações disponibilizadas.
Athayde (2002); Look (2003); García; Díaz; Rodríguez (2002); Cruz; Ferreira (2008); Miranda et al (2008); Castaldelli jr.; Aquino (2011); Gallon et al (2011); De Benedicto et al (2011)	Dificuldades de entendimento dos demonstrativos contábeis ou relatórios.
Platt Neto; Cruz; Vieira (2006); Avelino; Colauto; Angotti (2010); Gallon et al (2011); De Benedicto et al (2011)	Ausência de mais informações em notas explicativas, gráficos e tabelas.

Quadro 6 – Principais achados das pesquisas que envolvem a evidenciação no setor público
Fonte: Elaborado pela autora (2011).

Verifica-se, ainda, que pesquisas brasileiras (SOUZA et al, 2008; BEUREN; SÖTHER, 2009), mesmo de forma incipiente e não sendo o objetivo principal de seus estudos, indicam fatores ou características que podem estar relacionadas com o nível de evidenciação dos entes públicos. Já no Quadro 7, são apresentadas pesquisas que possuem o objetivo de

verificar as relações entre o *disclosure* e determinadas características ou fatores que impulsionam a maior divulgação de informações.

AUTORES (ANO)	VARIÁVEIS ESTUDADAS
Ingram (1984)	Competição política; Urbanização; Renda <i>per capita</i> ; Média de anos escolares; Poder de delegação; Seleção do contador; Seleção do auditor; Circulação de jornais; Dívidas de longo prazo <i>per capita</i> ; Índice da Receita Intergovernamental sobre a Receita Total; Receita Própria per capita; Salários do governador, do Legislativo e do contador; Auditor CPA e População.
Ryan, Stanley e Nelson (2002)	Tamanho; <i>Timeliness</i> e Tipo do governo local.
Giroux e McLelland (2003)	Estrutura de governo.
Gore (2004)	Endividamento <i>per capita</i> ; Governos regulamentados; População e Auditoria.
Laswad, Fisher e Oyelere (2005)	Competição política; Tamanho; Endividamento; Receita <i>per capita</i> ; Pressão da sociedade e Localidade do governo (rural, distrital ou em área metropolitana).
Santana Jr. et al (2009)	Receita Total; Despesa Total; Resultado Primário; Receita Corrente Líquida; Ativo Real; Passivo Real; Dívida Consolidada; População; Número de municípios; População urbana alfabetizada; População urbana alfabetizada funcionalmente; População adulta com 11 anos ou mais de estudo; Número de moradores com renda superior a 10 salários mínimos e Moradores com acesso à internet.
Serrano-Cinca, Rueda-Tomás e Portillo-Tarragona (2009)	Tamanho; Títulos municipais; Recursos financeiros; Situação política; Endereço eletrônico governamental; Grau de conhecimento dos endereços eletrônicos governamentais; Renda <i>per capita</i> e Nível da renda, da educação e do compromisso sociopolítico.
Avelino et al (2011)	População e Receita arrecadada.

Quadro 7 – Pesquisas que relacionam *disclosure* a determinadas características ou fatores
Fonte: Elaborado pela autora (2011).

Ingram (1984) analisou a possibilidade de associação entre o *disclosure* de informações obtidas em 12 práticas de Contabilidade dos 50 estados dos Estados Unidos e determinados fatores econômicos e políticos, destacados no Quadro 7. Por meio de regressão logística, identificou-se que, com exceção das variáveis média de anos escolares, dívidas de longo prazo *per capita*, índice da receita intergovernamental sobre a receita total, auditor CPA (aquele que é credenciado pela organização de contadores públicos para auditar entidades públicas) e população, as demais variáveis estão relacionadas com o nível de *disclosure* dos estados, concluindo-se que o *disclosure* dos entes analisados se relaciona com o monitoramento dos cidadãos, dos órgãos de controle e com a capacidade fiscal do Estado.

No tocante ao estudo de Ryan, Stanley e Nelson (2002), que teve como objetivos examinar a qualidade da divulgação em governos locais de Queensland, Austrália, e investigar os fatores que contribuem para esta divulgação, foram analisados os relatórios anuais de 36 governos locais, no período de 1997 a 1999, sendo constatado que a divulgação aumentou nos últimos três anos examinados, no entanto o *disclosure* de informações não financeiras é escasso e a tempestividade da divulgação é uma dificuldade na Administração.

Quanto aos fatores que contribuem para maior evidenciação, foi observada, nos exercícios de 1998 e 1999, uma correlação positiva entre tamanho, representado pelo total da receita do ente analisado, e *disclosure*. Além disso, foi confirmada a inexistência de correlação entre o nível de evidenciação e as variáveis *timeliness* (medida pelo número de dias da publicação do relatório anual), e tipo do governo local (se *National Competition Policy*, governos que seguem um conjunto de políticas introduzidas na Austrália para promover a reforma microeconômica, ou não).

Já a pesquisa de Giroux e McLelland (2003) teve o objetivo de testar a significância da relação entre o nível de divulgação contábil de grandes cidades que possuem como forma de governo o *council-manager government*, ou seja, aquelas que apresentam em suas estruturas um conselho gestor para aconselhar o prefeito em suas decisões. Para tanto, foram analisadas 92 cidades dos Estados Unidos, nos exercícios de 1983 e 1996, sendo constatado que a forma de governo está significativamente relacionada com o nível de *disclosure*, ou seja, os governos que apresentam em suas estruturas o *council-manager government* evidenciam mais informações.

Quanto ao estudo de Gore (2004), este examinou o efeito da regulamentação no nível de *disclosure* de 88 municípios regulamentados do Estado de Michigan, e 87 não regulamentados do Estado da Pensilvânia, Estados Unidos. O estudo identificou, por meio de regressão, que o *disclosure* de municípios regulamentados é significativamente maior do que o de municípios não regulamentados. Quanto aos municípios não regulamentados, foi identificada relação positiva entre divulgação e dívida, ou seja, na ausência de regulamentação, os municípios são incentivados a evidenciar mais informações a respeito da dívida pública, enquanto, nos municípios regulamentados, foi constatada relação positiva entre o *disclosure* e as variáveis população, endividamento e auditoria (representando o número de auditores públicos em determinado município).

Na pesquisa de Laswad, Fisher e Oyelere (2005), cujo objetivo foi verificar a evidenciação voluntária de informações financeiras dos governos locais na internet, investigaram-se, no período de 1997 a 1999, 30 *websites* de localidades da Nova Zelândia e 31 que não possuíam *sites*. Na análise dos dados, restou identificada, por meio da regressão, que endividamento *per capita*, tamanho, pressão da sociedade, mensurada pelo número de

itens de evidenciação exigidos pela sociedade, apurado em pesquisa na Universidade de Newzindez, e localidade do governo estão relacionadas com o *disclosure* na internet.

Semelhante ao estudo anterior, mas com foco na evidenciação obrigatória, Santana Jr. et al (2009) analisaram os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos dos estados e do Distrito Federal do Brasil e a sua associação com os seus respectivos indicadores econômico-sociais. Para tanto, foram vistas as informações disponibilizadas nos 207 *websites* dos três Poderes e dos Ministérios Públicos da União, dos estados e do Distrito Federal, no período de 11/6/2007 a 31/12/2007, sendo constatada baixa aderência dos *sites* às exigências legais de transparência estabelecidas na LRF e, ainda, a correlação positiva entre níveis de transparência fiscal e indicadores econômicos e sociais dos portais analisados, com exceção da variável Resultado primário.

No enfoque da evidenciação pela internet, o estudo de Serrano-Cinca, Rueda-Tomás e Portillo-Tarragona (2009) investigou a relação entre a divulgação voluntária na internet e determinadas características, mencionadas no Quadro 7. Na análise dos *sites* de 92 administrações públicas locais da Espanha, em junho de 2006, foi identificado, por meio da Anova e da regressão linear, o fato de que tamanho, renda *per capita* e compromisso sociopolítico dos cidadãos (calculado por meio da divisão entre o número de associações civis e o total de habitantes do município) afetam a divulgação na internet.

Já a pesquisa de Avelino et al (2011) teve o objetivo de construir um índice de *disclosure* dos 26 estados brasileiros e do Distrito Federal, sob a perspectiva da Teoria da Divulgação, além de verificar se existe relação entre este índice e o número de habitantes e o volume de recursos arrecadados pelas entidades públicas analisadas. Na análise das informações disponibilizadas nas páginas eletrônicas de 26 estados brasileiros e do Distrito Federal, no exercício de 2010, constatou-se que os Estados de São Paulo, Minas Gerais e Santa Catarina obtiveram os maiores índices de *disclosure*, e que as variáveis população e receita dos entes estão correlacionadas com o índice de evidenciação. Utilizando-se a regressão linear, verificou-se que população tem relação com o nível de *disclosure* dos entes.

Com supedâneo no levantamento realizado, foram identificadas as principais pesquisas que trataram da evidenciação no setor público e, em especial, em relação aos fatores, incentivos ou determinantes que impulsionam o aumento do *disclosure*, constatando-

se, primeiramente, a escassez de estudos brasileiros sob tal óptica, e que os gestores ainda não estão preocupados e interessados em evidenciar em maior quantidade e qualidade informações para os usuários. Espera-se, no entanto, que esta situação seja alterada, hajam vistas as mudanças ocorridas no ambiente mundial e a inserção da Contabilidade pública no processo de convergência das normas internacionais de Contabilidade.

Neste processo, o grande foco é a maior atenção para as variações ocorridas no patrimônio público, tornando possíveis “a transparência na gestão, a cobrança do cidadão por resultados, a fiscalização mais severa”, conforme destaca Quintella, ao apresentar o livro de Silva (2009, p. xviii).

Estas mudanças poderão ser efetivamente observadas nas demonstrações contábeis, elaboradas e evidenciadas pelos entes públicos, antes, regidas pela Lei nº 4.320/64, e, agora, também, orientadas pelo processo de convergência internacional. Kong Siu (2010) estabelece que somente nas demonstrações contábeis os benefícios advindos pelas alterações na Contabilidade aplicada ao setor público, as quais são apresentadas na seção seguinte, poderão ser efetivamente refletidos e, enfim, ocorrerá a otimização na disponibilidade de informações públicas aos interessados.

3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: ALTERAÇÕES EM FUNÇÃO DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS

A terceira seção tem o objetivo de apresentar aspectos relacionados às demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, que, conforme Hendriksen e Breda (1999), representam o principal veículo de comunicação acerca da situação patrimonial de uma organização.

Exibe-se, ainda, breve contexto do processo de convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), no âmbito brasileiro, e as principais alterações ocorridas na Contabilidade, em especial quanto às demonstrações contábeis, destacando pesquisas brasileiras que abordam essa temática e demonstram a emergência do assunto na arena de estudos da Contabilidade aplicada ao setor público.

3.1 Contextualização do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil

Na atual conjuntura econômica, cuja competitividade e cooperação entre os países são crescentes, as organizações, conforme menciona Friedman (2007), adaptam-se às transformações ocasionadas pelo “achatamento global”, visando a adequar-se às novas oportunidades.

Diante deste contexto, da internacionalização dos negócios e das mudanças na tecnologia informacional, proporcionadas pela inserção da internet e dos sistemas de informação e comunicação no ambiente corporativo, os usuários tornaram-se mais exigentes por informações que os ajudem a conhecer determinados mercados, antes de investir, extraindo informações úteis dos relatórios contábeis, que devem apresentar uma linguagem compreensível, para essa tomada de decisão.

Constata-se, pois, a necessidade de um processo que vise à convergência das normas contábeis em todos os países, com o intuito de proporcionar comparabilidade entre os demonstrativos das organizações, instaladas em qualquer parte do Mundo, mediante a divulgação de informações úteis e compreensíveis para que os usuários possam tomar decisões coerentes com a realidade em que se encontram.

Este processo, denominado de convergência contábil, é compreendido como todos os esforços despendidos pelos países, visando a direcionar-se aos padrões globais de Contabilidade, ou seja, diminuir as divergências contábeis e facilitar a comunicação dos relatórios financeiros, permitindo a comparabilidade das informações (WEFFORT, 2005).

Além da vantagem de comparabilidade dos demonstrativos contábeis, a convergência proporciona, no que concerne aos investidores, maior clareza e compreensão no momento de analisar os relatórios contábeis e de decidir se é rentável investir em determinada empresa. Quanto às organizações, propicia menores custos na elaboração e divulgação dos demonstrativos, podendo facilitar o ingresso no mercado de capitais, caracterizado por oferecer baixo custo na captação de investimentos; e, em relação aos contadores, eleva o prestígio destes, uma vez que possuem papel imprescindível no auxílio ao processo decisório (NIYAMA, 2005).

Estas vantagens competitivas, conforme Kong Siu (2010), também são desejadas pelos gestores e usuários da Contabilidade voltada ao setor público. Como exposto na seção 2 deste trabalho, os interessados na informação relacionada ao setor público são inúmeros e estes, em muitos casos, não compreendem a linguagem contábil utilizada em um país e outro e, até mesmo, no caso brasileiro, de um ente da Federação para outro. Sendo assim, é imprescindível a inserção do Brasil no processo de convergência das normas internacionais de Contabilidade, sejam estas voltadas para o setor privado ou público.

Moura (2003, p.75) expressa que o processo de convergência internacional ocorreu primeiramente no setor privado, dado o “volume de transações entre países [...]” ter crescido aceleradamente, podendo prejudicar àqueles que utilizassem informações de empresas não harmônicas “como instrumento de suporte na tomada de decisão. O segundo momento alcançou a área governamental que, também, foi abarcada pelo processo de internacionalização de capitais”.

Da mesma forma, De Biasi (2010) frisa que tal como ocorreu com as empresas, que entenderam a necessidade de evidenciar informações acerca dos seus resultados e dos critérios para a apuração destes, possibilitando compará-las com empresas de outros países, o Governo brasileiro também percebeu o valor dessa informação, principalmente no contexto de maior demanda por recursos financeiros estrangeiros para a realização da Copa do Mundo, em 2014, e das Olimpíadas, em 2016.

Alijarde e López (2002), bem como Benito, Alijarde e Julve (2007), estabelecem que são benefícios da convergência das normas de Contabilidade no setor público:

- a externalização da atividade financeira do Estado, por meio da emissão de títulos públicos e solicitação de empréstimos à instituições internacionais;
- o auxílio na elaboração e na comparabilidade da Contabilidade dos países, ajudando a controlar o déficit público;
- a comparação de informações contábeis de governos de diferentes países;
- a modernização das práticas e dos procedimentos contábeis, que priorizem a relevância da informação aos usuários;
- a facilidade na interpretação das demonstrações contábeis pelos usuários.

Ainda são destacados como estímulos para esta convergência: “a crescente interligação global, os fatores econômicos, a necessidade de financiamento, de integração regional e de desenvolvimento da nação” (REVOREDO, 2008, p. 158).

No âmbito internacional, o órgão responsável por emitir normas de Contabilidade para o setor público é a *International Federation of Accountants* (IFAC), que tem a missão de servir ao interesse público, contribuindo para desenvolver uma economia internacional forte com a promoção da convergência das normas. Desta forma, a IFAC criou o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), objetivando desenvolver padrões contábeis de alta qualidade a serem utilizados pelas entidades do setor público, na elaboração das demonstrações contábeis (IFAC, 2011).

Para tanto, o IPSASB emite *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), promove a convergência internacional destas normas e publica outros documentos que orientam a elaboração das demonstrações no setor público. Até 2011, foram emitidas 31 IPSAS, com o objetivo de melhorar a qualidade e a comparabilidade das informações evidenciadas pelas entidades do setor público, no mundo (IFAC, 2011).

A Figura 1 ilustra a situação mundial de implementação das IPSAS, conforme levantamento feito por Revoredo (2008), baseado em informações do IFAC, de 2007.

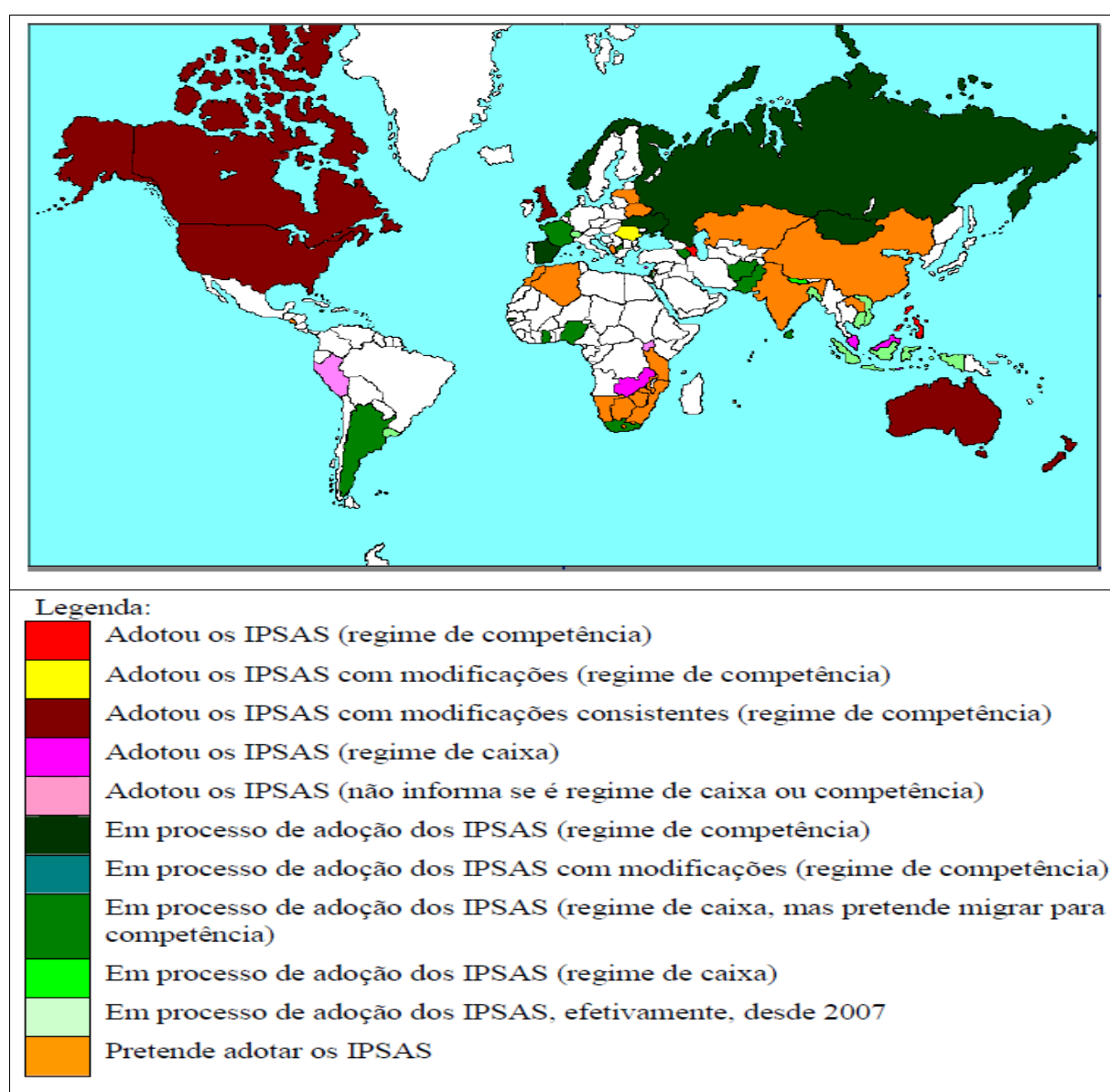


Figura 1 – Implementação das IPSAS no Mundo

Fonte: Adaptado de Revoredo (2008, p. 156).

Na Figura 1, observa-se que as IPSAS já foram implementadas em, pelo menos, um dos países de cada continente, sendo que o estado desta implementação varia entre uma adoção integral e somente ideia de adoção. De acordo com Lima, Santana e Guedes (2009), baseados nos dados do CFC, referentes ao exercício de 2008, também enumeram Costa Rica, Peru e Uruguai como países que adotam as IPSAS, sendo a Costa Rica considerada o melhor exemplo de implementação das normas na América Latina, implementando, em 1998, 21 das 26 normas emitidas pelo IPSASB até então.

No Brasil, a Contabilidade aplicada ao setor público é regida pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Em virtude da interpretação equivocada da referida Lei, o estudo do patrimônio das entidades públicas foi, por anos, relegado, sendo o orçamento a peça principal para fundamentar o registro contábil dos fatos ocorridos nas organizações públicas. Corroborando o exposto, Silva (2009) argumenta que, ao longo dos anos, o ensino da Contabilidade, denominada como pública, restringiu-se às questões orçamentárias e fiscais, estando os relatórios direcionados somente para atender às necessidades legais dos órgãos de controle interno da Administração Pública, sem se importar com a evidenciação do patrimônio.

Do exposto, nota-se que é salutar uma modernização na Contabilidade aplicada ao setor público, seja por meio de melhor interpretação dos dispositivos nas legislações, conforme destaca Nascimento (2007), ou pela necessidade de centralizar a emissão das normas para orientar o registro contábil e a elaboração de demonstrativos, a fim de fazer convergir os procedimentos empregados pelos entes públicos, como salienta Silva (2007).

O CFC (2008a) evidencia, com efeito, que a elaboração de normas de Contabilidade aplicadas para o setor público objetiva uniformizar as práticas e os procedimentos contábeis na dimensão e diversidade da Administração Pública brasileira, bem como atender às necessidades da sociedade por informações.

A centralização da emissão de normas aplicadas à Contabilidade do setor público é mencionada no parágrafo 2º, artigo 50, da Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece a edição de normas gerais sobre as contas públicas sob a incumbência do órgão central do Sistema de Contabilidade da União. De acordo com a Lei nº 10.180/2001, disciplinada pelos

Decretos nº 6.976/2009 e nº 7.482/2011, o órgão central de Contabilidade da União é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

O Decreto nº 6.976/2009 elenca, no artigo 4º, como objetivos do Sistema de Contabilidade Federal, a promoção: da padronização e da consolidação das contas nacionais; da convergência aos padrões internacionais de Contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e do acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público (BRASIL, 2009).

Ainda quanto às responsabilidades da STN no processo de convergência contábil e centralização da emissão de normas de Contabilidade aplicadas ao setor público, a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 184/2008 estabelece que devem ser desenvolvidas as seguintes ações, a fim de promover a convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais:

- I- identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de Contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;
- II- editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;
- III- adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007 (BRASIL, 2008).

O Comitê Gestor da Convergência no Brasil, a que se refere a Portaria citada, foi instituído, em 2007, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a fim de promover uma reforma na Contabilidade, direcionada aos padrões internacionais. Consoante Feijó (2009) e Xavier Jr., Paulo e Silva (2010), em março de 2004, porém, o CFC já havia publicado a Portaria nº 37, instituindo Grupo de Estudo voltado para a área pública, com o intuito de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, alinhadas às IPSAS.

De acordo com Feijó (2009), tal Grupo de Estudo elaborou documento denominado “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no

Brasil”, com a finalidade de, dentre outros aspectos, fazer convergir a Contabilidade brasileira aplicada ao setor público aos padrões internacionais; implementar procedimentos e práticas que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação do patrimônio público; implantar sistema de custos; e melhorar as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis. Nesse documento, foram definidas três diretrizes estratégicas para o alcance das finalidades propostas, quais sejam:

- a) Diretriz 1 – promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil;
- b) Diretriz 2 – estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS);
- c) Diretriz 3 – fortalecer institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (FEIJÓ, 2009, p. 24).

Para a efetividade destas diretrizes, visando à convergência no que se refere à Contabilidade aplicada ao setor público, foi publicada a Resolução CFC nº 1.111/2007, aprovando o apêndice II à Resolução nº 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Naquela Resolução, já alterada pela Resolução CFC nº 1.367/2011, o apêndice aprovado interpretou os princípios sob a perspectiva do setor público. No Quadro 8 consta resumo dos princípios mencionados e a respectiva interpretação para o setor público.

PRINCÍPIO	ENUNCIADO	PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO
Entidade	Reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e diferencia o patrimônio particular no universo de outros existentes.	O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente, bem como pela necessidade de prestação de contas pelos responsáveis pelo patrimônio público.
Continuidade	Devem ser consideradas quando da classificação e da avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas, a continuidade, ou não, da entidade, bem como a sua vida definida ou provável.	No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar a finalidade de atender as demandas da sociedade.
Oportunidade	Refere-se tanto à tempestividade como à integridade no registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.	A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações ocorridas no patrimônio público serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.
Registro pelo valor original	Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações.	Nos registros dos atos e fatos contábeis dos entes públicos será considerado o valor original dos componentes patrimoniais.
Atualização Monetária	Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis por meio do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.	É necessário, também, atualizar os valores defasados dos elementos patrimoniais reconhecidos na Contabilidade do setor público.

PRINCÍPIO	ENUNCIADO	PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO
Competência	As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.	O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.
Prudência	Determina que seja adotado menor valor para os componentes do ATIVO e maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.	De acordo com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve ser constituída garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

Quadro 8 – Princípios de Contabilidade interpretados para o setor público

Fonte: Adaptado CFC (2007).

De acordo com o exposto no Quadro 8, os princípios da Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência são considerados amplamente aplicáveis aos fenômenos ocorridos nas organizações públicas, eliminando a falsa dicotomia entre princípios contábeis aplicados somente ao setor privado ou público.

Além da interpretação dos Princípios Contábeis para o setor público, cabe destacar outras ações e projetos do CFC, voltados para a convergência contábil no setor público, quais sejam:

- elaboração, discussão e apresentação de Projeto de Lei para a alteração da Lei nº 4.320/64;
- elaboração, ampla discussão e edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP);
- tradução das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS); e
- convergência das NBCASP às IPSAS, até 2012 (CFC, 2008a).

Quanto à revisão da Lei nº 4.320/64, de acordo com o CFC (2008a), foram elaboradas, por Grupo de Estudo, propostas para a alteração da mencionada Lei. Bezerra Filho (2009) argumenta, no entanto, não haver necessidade de alteração, uma vez que os dispositivos da Lei nº 4.320/1964 obrigam a correta evidenciação de informações patrimoniais, devendo o resultado, obtido na Demonstração das Variações Patrimoniais, ser apurado, adotando-se o regime de competência. O regime orçamentário é apenas considerado quando se trata de assuntos orçamentários.

Apesar desta afirmação, tramitam, em conjunto, no Senado Federal, os Projetos de Lei nº 175, 229, 248 e 450, todos de 2009, consolidados no Projeto de Lei nº 229/2009, denominado Projeto de Lei de Responsabilidade Orçamentária (PLRO), que visa a substituir a Lei nº 4.320/1964 e alterar dispositivos da Lei Complementar nº 101/2000.

No tocante à segunda ação, Maior (2010) estabelece que o Brasil não possuía normas voltadas para a Contabilidade aplicada ao setor público, pautando-se somente nos ditames da Lei nº 4.320/1964 e da Lei Complementar nº 101/2000, sendo necessária, para a convergência, a normatização da Contabilidade. Carlin (2008), por sua vez, destaca o aspecto positivo da elaboração de normas para orientar a execução de procedimentos contábeis no setor público, apresentando um caráter mais científico, sem relegar esta atribuição somente às leis.

O CFC (2008a) garante que a metodologia utilizada para o desenvolvimento das NBCASP pautou-se no histórico da prática contábil, nas pesquisas realizadas, na legislação aplicável no Brasil, nas normas brasileiras em curso e nas normas internacionais. Para executar esta ação, de acordo com CFC, 2008b, foram nomeados profissionais renomados na atuação prática e acadêmica da Contabilidade aplicada ao setor público, compondo um Grupo de Estudo, representado pelo CFC, pela STN, pelos Tribunais de Contas Estaduais, pelas instituições de educação superior, pelas entidades paraestatais e pelos governos Federal, Estaduais, do Distrito Federal e Municipais.

Tais profissionais foram designados como relatores e revisores, sendo que o relator elaborava a minuta de uma NBCASP e a submetia ao revisor, sendo esta minuta, posteriormente, apreciada pelo Grupo de Estudo. Depois de analisadas pelo grupo, as minutas eram colocadas em audiência pública eletrônica que, depois de receberem críticas e sugestões, eram discutidas em seminários regionais (CFC, 2008b).

Os seminários foram realizados em cinco regiões, no período de abril a agosto de 2008, sendo incluídos, em cada região, os seguintes estados: Região 1: Acre, Amazonas, Amapá, Distrito Federal, Maranhão, Pará, Piauí, Roraima, Rondônia e Tocantins; Região 2: Minas Gerais, Espírito Santo e Rio de Janeiro; Região 3: Alagoas, Bahia, Ceará, Paraíba,

Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe; Região 4: Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina; e Região 5: São Paulo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás (CFC, 2008b).

Além dos seminários regionais mencionados, foi realizado um seminário extra em Maceió. Em outubro de 2008, realizou-se o 2º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Pública, ocasião em que foi apresentada a versão final das NBCASP, enumeradas no Quadro 9 (CFC, 2009a).

NBCASP	Conteúdo	Resolução CFC
NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	nº 1.128/08
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	nº 1.129/08
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	nº 1.130/08
NBC T 16.4	Transações no Setor Público	nº 1.131/08
NBC T 16.5	Registro Contábil	nº 1.132/08
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis	nº 1.133/08
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	nº 1.134/08
NBC T 16.8	Controle Interno	nº 1.135/08
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	nº 1.136/08
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Ent. do Setor Público	nº 1.137/08

Quadro 9 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Fonte: CFC (2011).

Kong Shiu (2010) enfatiza que estas normas trazem novidades que marcam um novo momento para o profissional contábil e fortalecem a Contabilidade Governamental no Brasil, as quais serão, posteriormente, comentadas. Vale ressaltar que esteve em audiência pública, até outubro de 2010, a NBC T 16.11, acerca do subsistema de custos no setor público, entretanto ainda não foi publicada pelo CFC.

Salienta-se que as normas possuem a vigência facultativa a partir da data de publicação, ou seja, dezembro de 2008, e obrigatória para os fatos ocorridos a partir de janeiro de 2010. Com as alterações das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6, pela Resolução CFC nº 1.268/2009, foi estabelecido, no entanto, que estes prazos podem ser alterados, conforme as exigências estabelecidas em legislações específicas da STN.

Quanto à convergência dessas normas às IPSAS, Frago et al (2010), por meio de estudo comparativo, constataram que há uma convergência somente parcial entre as normas brasileiras e as internacionais, sendo que as NBCASP mostram conceitos de qualidade, enquanto as IPSAS abordam aspectos focados nos procedimentos operacionais.

Por meio da Portaria CFC nº 54/2008, foi instituído o Grupo de Trabalho da Contabilidade Pública (GTCP), para proceder à tradução integral das IPSAS, estando essa tradução, até o momento, em decurso de análise por empresa contratada para esse fim. Cabe ressaltar que o trabalho de tradução das normas, autorizado pela IFAC, conta com a participação conjunta de entidades diversas (CFC, 2009a; MAIOR, 2010). A Figura 2 traz a metodologia adotada nesse processo.

CFC	FGV		STN	FGV	STN	CFC
Tradução das IPSAS	Análise e Distribuição de 26 IPSAS e 3 doc. * Orientadores para especialistas	Redistribuição para validação entre os especialistas (Grupo Múltiplo: CFC/FGV)	Recebimento para validação prévia	Ajuste validação final	Recebimento para validação final e envio para o CFC	Recebimento para disponibilização aos Contabilistas das IPSAS traduzidas (versões eletrônica e gráfica) e envio para o GTCP da <u>Comitê Gestor da Convergência</u>

Figura 2 – Metodologia de tradução das IPSAS

Fonte: MAIOR (2010).

A Figura 2 exhibe, além da metodologia de tradução das IPSAS, a responsabilidade de cada entidade envolvida nesse processo. Em julho de 2010, conforme Maior (2010), a IFAC aprovou o Plano de Ação da Convergência no Brasil, sendo estipulado o prazo até 2012 para a completa convergência das NBCASP às IPSAS.

Com a finalidade de dar aplicabilidade às NBCASP, emitidas pelo CFC, a STN, seguindo as competências de emitir normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos fatos orçamentários, financeiros e patrimoniais, publicou Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP).

Destarte, em 2008, foi publicada a 1ª edição do MCASP, por meio da Portaria Conjunta da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (STN/SOF) nº 3, que versava sobre procedimentos para a Receita e a Despesa Pública. Este manual, entretanto, foi revogado pela Portaria STN/SOF nº 2/2009, que editou também o Volume I do mencionado Manual, voltado para os procedimentos contábeis orçamentários. Desde então, foram editadas outras portarias, com o intuito de aperfeiçoar os MCASP, conforme exposto no Quadro 10.

PORTARIA	ASSUNTO	SITUAÇÃO
Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 06.08.2009.	Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências.	Os procedimentos de escrituração contábil constantes do Volume I – Procedimentos Contábeis Orçamentários devem ser adotados de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios. Revogada pela Portaria STN/SOF nº 4/2010.
Portaria STN nº 467, de 06.08.2009.	Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências.	Todos os volumes aprovados por esta portaria deverão ser utilizados pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios. Revogada pela Portaria STN nº 664/2010.
Portaria STN nº 751, de 16.12.2009.	Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências.	Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios. Revogada pela Portaria STN nº 664/2010.
Portaria Conjunta STN/SOF nº 4, de 30.11.2010.	Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e dá outras providências.	Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2011 e, quando couber, na elaboração do respectivo Projeto de Lei. Revogada a partir de 1º de janeiro de 2012.
Portaria STN nº 664, de 30.11.2010.	Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências.	As Partes II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais) e III (Procedimentos Contábeis Específicos) deverão ser adotadas pelos entes, de forma obrigatória, a partir de 2011. As Partes IV (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) e V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público) deverão ser adotadas pelos entes de forma facultativa, a partir de 2011 e de forma obrigatória a partir de 2012 pela União, pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios. Revogada a partir de 1º de janeiro de 2012.
Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 20.06.2011.	Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).	Esta Portaria-Conjunta entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2012 e, quando couber, na elaboração do respectivo Projeto de Lei.
Portaria STN nº 406, de 20.06.2011.	Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).	As Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais e III – Procedimentos Contábeis Específicos deverão ser adotadas pelos entes, de forma obrigatória, em 2012. As Partes IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deverão ser adotadas de forma obrigatória a partir de 2012, pela União, Estados e Distrito Federal, e de 2013, pelos Municípios.

Quadro 10 – Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público

Fonte: Adaptado STN (2011).

Do exposto, constata-se a diversidade de normas para orientar a atuação dos profissionais que realizam a Contabilidade no setor público brasileiro, cuja vigência segue um cronograma diferenciado quanto ao início dos seus efeitos, para que os entes públicos possam adequar-se. É facultativa, no entanto, a observância das normas do CFC, com início em 2009, e dos MCASP, desde o exercício de 2010.

No tocante aos MCASP, estes são efetivamente obrigatórios, para a União, os estados e o Distrito Federal, em 2012, e, para os municípios, em 2013, com exceção dos volumes II e III – Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, que devem ser adotados, desde o exercício de 2011, por todos os entes.

Cabe destacar que, de acordo com a STN (2011), esses manuais foram elaborados, conforme as NBCASP, por meio de um processo democrático e participativo, sendo criados Grupos Técnicos de Padronização de Relatórios e de Padronização de Procedimentos Contábeis, objetivando discutir e reduzir divergências de conceitos e procedimentos realizados pelos entes públicos, beneficiando a transparência, a racionalização de custos e o controle social.

Em razão do que foi delineado, são destacadas as principais alterações ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público, em especial quanto às demonstrações contábeis, que constituem o foco do presente estudo.

3.2 Principais alterações na Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro com o processo de convergência internacional

Como salientado, o processo de convergência, além de outras vantagens, objetiva harmonizar procedimentos e conceitos utilizados no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fatos contábeis.

Dentre as principais alterações propostas para a Contabilidade aplicada ao setor público, aquelas que poderão proporcionar maior impacto e necessidade de capacitação e de mudança de atuação por parte dos gestores e dos contadores são: (1) utilização do enfoque

patrimonial; (2) adoção do regime de competência para o reconhecimento e a mensuração dos fatos contábeis; e (3) elaboração de outras demonstrações para evidenciar os fatos reconhecidos e mensurados.

Morais e Platt Neto (2011), quando identificaram as implicações e as perspectivas decorrentes da reforma promovida pelas NBCASP à luz do processo de convergência, apontaram: a devida distinção entre o orçamento público e a Contabilidade; a adoção do regime de competência para a contabilização do patrimônio; alterações nos demonstrativos contábeis, com o objetivo de aumentar a transparência; o reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão; a contabilização dos bens de uso comum do povo e das provisões; e a utilização do sistema de custos.

3.2.1 Utilização do enfoque patrimonial

Na NBC T 16.1, que trata dos aspectos conceituais, é enfatizado o fato de que a Contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da Ciência Contábil cujo objeto é o estudo do patrimônio público, o qual, conforme a NBC T 16.2, representa o conjunto de bens, tangíveis ou intangíveis, e de direitos, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e as respectivas obrigações.

Este conceito tem por objetivo reaver, na Contabilidade aplicada ao setor público, o registro do patrimônio, a fim de que os bens, os direitos e as obrigações sejam efetivamente contabilizados, evidenciando a real situação patrimonial e financeira das entidades públicas. O CFC (2009b) assegura que o enfoque patrimonial objetiva dar à Contabilidade uma visão integral do patrimônio, sendo as visões orçamentárias e financeiras apenas informativas.

A STN (2010b) enfatiza, ainda, que os aspectos orçamentários e também legais são utilizados unicamente para apurar responsabilidades imediatas, enquanto os aspectos patrimoniais apuram, correta e adequadamente, responsabilidades de médio e longo prazos. Além destes fatores, o MCASP, referente aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, traz a

afirmação de que a necessidade do registro dos atos e fatos com reflexos patrimoniais, pela Contabilidade aplicada ao setor público, tem por finalidade contribuir com o processo de convergência.

A NBC T 16.2 menciona que o patrimônio público é dividido em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, sendo os dois primeiros elementos segregados em grupos denominados Circulante e Não Circulante, destacando, ainda, que as informações sobre o patrimônio público serão apuradas por meio dos subsistemas Orçamentário, Patrimonial, de Custos e de Compensação, que integram o sistema contábil. Ressalta-se que a Resolução CFC nº 1.268/2009 excluiu o subsistema Financeiro.

Na NBC T 16.4 são apresentadas as transações que afetam o patrimônio público (econômico-financeiras) e as que não afetam (administrativas), sendo que as primeiras devem manter correlação com as contas patrimoniais que as originaram, segregadas em variações qualitativas, que não alteram o valor do patrimônio público, e quantitativas, aquelas que aumentam ou diminuem o patrimônio. O MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais ainda reúne a terceira classificação, as variações mistas ou compostas, que alteram tanto a composição qualitativa quanto a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais.

A NBC T 16.5 estabelece que todas as transações patrimoniais devem ser registradas, considerando o princípio da essência sobre a forma, e mensuradas por critérios que possibilitem o reconhecimento das perdas ou ganhos patrimoniais. Quanto aos critérios para a correta mensuração das contas classificadas nos elementos que compõem o patrimônio público, estes são apresentados no Quadro 11, conforme dispositivos expressos na NBC T 16.10.

CONTA PATRIMONIAL	CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO
	ATIVO
Disponibilidades	Valor original
Direitos e Títulos de Crédito	Valor original
Direitos e Títulos de Crédito Pré-fixados	Valor presente
Direitos e Títulos de Crédito Pós-fixados	Valores ajustados até a data do encerramento do exercício
Estoques	Valor de aquisição, de produção ou de construção. Ou valor de mercado, se este for menor que os três primeiros valores
Estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos, atendidas as condições da Norma	Valor de mercado
Investimentos com participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados sobre cuja administração se tenha influência significativa	Método de equivalência patrimonial

CONTA PATRIMONIAL	CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO
ATIVO	
Demais investimentos	Custo de aquisição
Imobilizado	Valor de aquisição, produção ou construção
Intangível	Valor de aquisição ou de produção
Diferido	Custo incorrido
PASSIVO	
Obrigações	Valor original
Obrigações Pré-fixados	Valor presente
Obrigações Pós-fixadas	Valores ajustados até a data do encerramento do exercício
Patrimônio Líquido	Valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos

Quadro 11 – Critérios de mensuração dos elementos patrimoniais

Fonte: Adaptado CFC (2008l).

Da análise do Quadro 11, observa-se que os critérios de mensuração estabelecidos pela norma do CFC tem o objetivo de tornar os valores do elementos patrimoniais registrados na Contabilidade mais coerentes com a realidade econômica e financeira. Ademais, cabe destacar que, conforme a STN (2011b), também serão considerados critérios de mensuração para os estoques: (a) de saída, pelo custo médio ponderado; (b) de baixa, pela deterioração física parcial, obsolescência e demais fatores, pelo valor de mercado; e (c) residuais e refugos, quando da ausência de melhor critério, pelo valor realizável líquido.

O MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (STN, 2011b) estabelece também que os bens, distribuídos gratuitamente ou a taxas não de mercado, devem ser mensurados pelo menor valor considerando o custo e o valor de reposição. E, ainda, que os bens registrados no imobilizado, quando obtidos a título gratuito, serão mensurados pelo valor justo na data da aquisição. O CFC (2008l) entende por valor justo (*fair value*) o valor pelo qual um ativo ou passivo pode ser negociado ou liquidado, em um mercado com as condições normais, ou seja, as partes são independentes e conhecedoras do mercado.

Ressalta-se que os bens e direitos registrados em investimentos, imobilizados de vida útil limitada, intangíveis e diferidos, devem ser depreciados, amortizados ou exauridos, a fim de evidenciar a real situação patrimonial desses elementos. De acordo com a NBC T 16.9, não se fazem objeto de depreciação, amortização ou exaustão:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;

- (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- (d) terrenos rurais e urbanos (CFC, 2008k).

Os bens de uso comum, ou seja, aqueles que “absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação”, exemplificados por praças, estradas e vias públicas, devem ser registrados no ativo não circulante das entidades que os controlem ou administrem, conforme orientação da NBC T 16.10.

A NBC T 16.10 ainda destaca que os elementos patrimoniais devem ser reavaliados pelo valor justo ou de mercado, a cada quatro anos, ou anualmente, quando verificada uma variação significativa em relação aos valores registrados anteriormente. Na constatação de um valor justo ou de mercado do elemento reavaliado menor do que o registrado contabilmente, deve ser reconhecida uma redução ao valor recuperável (*impairment*), a fim de evidenciar a perda do elemento, em não mais proporcionar benefícios futuros para a entidade pública.

Quanto à reavaliação, o MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais salienta que esta pode ser efetuada por meio de laudo técnico, elaborado por entidade ou perito especializado, ou relatório de avaliação, elaborado por uma comissão de servidores públicos. Este laudo ou relatório deve conter:

- a) documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pela reavaliação (STN, 2010b).

No tocante aos aspectos do teste de *impairment*, denominado no MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais de teste de paridade, são descritos no Manual, de forma pormenorizada, as etapas e os critérios para calcular o valor justo e de mercado dos elementos patrimoniais para a aplicação do teste, semelhante ao observado na área privada.

Sob tal aspecto, o Manual supre uma deficiência das normas, apontada por Carvalho, Costa e Oliveira (2010), os quais destacam que, diferentemente das normas

internacionais, a norma brasileira (NBC T 16.10) não especifica para quais ativos o teste do *impairment* deve ser aplicado; a sua periodicidade; quais são os indicadores que fundamentem a aplicação do teste; os conceitos triviais para a mensuração do valor em uso; e, os critérios para a respectiva evidenciação.

Alertam, ainda, para o fato de que, mesmo a NBC T 16.10 já estando em vigor, é necessário o adequado reconhecimento, bem como é preciso mensurar os ativos, inclusive com o registro da depreciação, para que o teste do *impairment* possa ser corretamente aplicado no setor público (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010). Neste ponto, cabe destacar a deficiência dos demonstrativos contábeis, quanto ao reconhecimento dos bens públicos, item que, certamente, demandará algum tempo para refletir a realidade patrimonial dos entes públicos brasileiros.

3.2.2 Adoção do regime de competência

Na Administração Pública brasileira, dada a interpretação equivocada (FEIJÓ, 2009) do artigo 35 da Lei nº 4.320/64, que determina: “pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas”, utiliza-se o regime contábil misto, ou seja, para as receitas, o regime utilizado é o de caixa, e, para as despesas, o de competência.

Esta interpretação vai de encontro ao estabelecido no princípio da competência, o qual determina que “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”, bem como do princípio da oportunidade, o qual estabelece que os registros contábeis devem ser tempestivos (de imediato) e íntegros (com extensão correta), independentemente das causas que os originaram, ou seja, a essência prevalece sobre a forma.

Com o processo de convergência, visando a aumentar a qualidade da informação contábil e melhor auxiliar os usuários, os organismos reguladores brasileiros incentivam a adoção do regime de competência, pelo menos para o registro da Contabilidade patrimonial,

no primeiro momento, enquanto, para o registro da Contabilidade orçamentária, o regime misto continuaria sendo adotado. Contrapondo-se a este pensamento, Lünder (2009) entende que não devem existir duas Contabilidades que utilizem regimes contábeis divergentes.

Herbest (2010) salienta que o regime de competência aumenta o *disclosure* das contas, por ter o foco patrimonial, evitando que os gestores demonstrem somente informações passíveis de privilegiá-los no curto prazo, principalmente, em períodos eleitorais.

Dentre as alterações propostas para a adoção do regime de competência no setor público, destaca-se a edição da Resolução CFC nº 1.111/2007, já comentada, interpretando os princípios contábeis para a aplicação no setor público. Nessa Resolução, os princípios da competência e da oportunidade aplicam-se, integralmente, à Contabilidade voltada ao setor público.

Operacionalizando este princípio nos registros contábeis dos entes públicos, a NBC T 16.5 destaca que as transações do setor público devem ser reconhecidas e registradas, de forma integral, no momento em que ocorrem, e evidenciadas nas demonstrações contábeis do período com o qual se relacionam, independentemente da execução do orçamento.

Além deste dispositivo, a depreciação, a amortização e a exaustão, disciplinadas na NBC T 16.9, são mecanismos que apropriam o consumo dos elementos patrimoniais dos entes públicos aos exercícios, respeitando o princípio da competência, na elaboração das demonstrações contábeis.

Quanto à aplicabilidade desta alteração, Herbest (2010), em pesquisa cujo objetivo foi estudar as dificuldades encontradas pelo setor público internacional ao implantar e executar o regime de competência, constatou, com base na análise de pesquisas publicadas internacionalmente acerca da implementação do regime de competência no setor público, que a implementação de um novo regime contábil apresentou pouco ou nenhum sucesso, em razão da má ou de nenhuma utilização das informações geradas pelo regime de competência, em especial pela falta de vontade política e por dificuldades práticas.

Ao entrevistar, porém, no ano de 2009, 11 prefeitos e 30 secretários municipais de 11 municípios do Espírito Santo, Herbest (2010) verificou que os gestores brasileiros

consideram importante a implementação do regime de competência no setor público, porém apontaram o Balanço Orçamentário como principal demonstrativo utilizado para a tomada de decisões, o qual utiliza o regime de caixa na sua elaboração.

3.2.3 Elaboração de novas demonstrações

As demonstrações contábeis têm por objetivo evidenciar todas as informações acerca do patrimônio de determinada entidade. A NBC T 16.1 estabelece que todas as informações (orçamentárias, econômicas, financeiras e físicas do patrimônio) dos entes públicos devem ser evidenciadas, a fim de subsidiar a tomada de decisões, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

A Lei nº 4.320/64, no capítulo IV, estabelece o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais como demonstrativos a serem elaborados, ao final de cada exercício. A NBC T 16.6 acrescenta, ainda, a elaboração das Demonstrações dos Fluxos de Caixa e do Resultado Econômico, enfatizando que todas as demonstrações devem estar acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos em lei e pelas notas explicativas.

Quanto à divulgação destes demonstrativos, a NBC T 16.6 estabelece como formas: a publicação em imprensa oficial (diário oficial), o encaminhamento aos órgãos de controle, aos conselhos e às associações, bem como a ampla disponibilização ao público (internet, jornais, revistas, no próprio ente etc).

Ressalta-se que a NBC T 16.6 ainda reúne dispositivos que alteram a estrutura dos demonstrativos estabelecidos na Lei nº 4.320/64, que, conforme o MCASP - Demonstrações Contábeis, objetivam padronizar conceitos, procedimentos e práticas na elaboração das demonstrações contábeis pelos entes públicos para, assim, facilitar a consolidação das contas nacionais.

No tocante às alterações e à inclusão de demonstrativos contábeis, cujas estruturas e orientações de elaboração estão expressas na NBC T 16.6 e MCASP – Demonstrações

Contábeis, tendo em vista os objetivos deste estudo, são discutidas com maior profundidade no tópico seguinte.

3.3 Novas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público

A estrutura das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, destacadas na Lei nº 4.320/64, foram alteradas pelas normas do CFC e da STN, sendo também incluídos novos demonstrativos, objetivando aumentar a capacidade informacional desses instrumentos, auxiliando os usuários, principalmente os externos, na tomada de decisões.

3.3.1 Balanço Orçamentário

Quanto ao Balanço Orçamentário, este demonstrativo, conforme a Lei nº 4.320/64, artigo 102, tem por objetivo demonstrar as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas. A NBC T 16.6 acrescenta a finalidade desse balanço de evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

O MCASP – Demonstrações Contábeis definiu a estrutura a ser seguida para a elaboração do Balanço Orçamentário pelos entes da Administração Pública, apresentada no Quadro 12.

Ente da Federação				
Balanço Orçamentário				
Exercício	Período (mês)		Data de emissão	Página
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)
RECEITAS CORRENTES				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)		RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)	
RECEITAS DE CAPITAL						
Operações de Crédito						
Alienações de Bens						
Amortizações de Empréstimos						
Transferências de Capital						
Outras Receitas de Capital						
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)						
REFINANCIAMENTO (II)						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)						
DÉFICIT (IV)						
TOTAL (V) = (III + IV)						
SALDO DE EXERCÍCIO ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)						
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS (f)	DESPESAS LIQUIDADAS (g)	DESPESAS PAGAS (h)	SALDO DA DOTAÇÃO (i) = (e-f)
DESPESAS CORRENTES						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos Da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
DESPESAS DE CAPITAL						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
RESERVA DE CONTINGÊNCIA						
RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS(VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/REFINANCIAMENTO (VII)						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)						
TOTAL (X) = (VII + IX)						

Quadro 12 – Nova estrutura do Balanço Orçamentário

Fonte: Adaptado STN (2010b).

Cabe destacar o fato de que é apresentada no Quadro 12 a estrutura do Balanço Orçamentário, exigida pela STN, de forma resumida. Na versão completa do MCASP, as receitas devem ser segregadas por categorias econômicas, origem e espécie; e as despesas por grupo de natureza.

Assim, verifica-se que a nova estrutura do Balanço Orçamentário objetiva aumentar o nível de evidenciação das informações orçamentárias, classificadas nos grupos econômicos das receitas e despesas, segregando aquelas relativas ao refinanciamento e amortização da dívida, evidenciando as operações de crédito internas e externas.

A nova estrutura aproxima-se da utilizada no Balanço Orçamentário, integrante do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), estipulado na LRF, que determina a evidenciação das receitas autorizadas na respectiva Lei Orçamentária Anual (Previsão Inicial), as receitas atualizadas, por meio da abertura de créditos adicionais (Previsão Atualizada), as receitas arrecadadas (Receitas Realizadas) e o saldo ao final do exercício, ao subtrair da Receita Realizada as Receitas Atualizadas (Saldo). Neste saldo, pode-se constatar se o ente obteve excesso ou insuficiência de arrecadação da receita prevista.

Cabe destacar que o MCASP – Demonstrações Contábeis enfatiza que as receitas devem ser informadas pelos valores líquidos das deduções (descontos, parcela do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, retificações, restituições etc), e que no campo “Saldo de Exercícios Anteriores” devem ser informados os valores referentes ao superávit financeiro, apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior, e à reabertura de créditos especiais e extraordinários, destacando-se que estes valores não são considerados para o cálculo do déficit ou superávit orçamentário do exercício, a que se refere o Balanço (STN, 2010b).

No tocante à Despesa, a nova estrutura do Balanço Orçamentário exige que seja demonstrada a despesa inicialmente fixada na Lei Orçamentária Anual (Dotação Inicial), a despesa atualizada com a abertura de créditos adicionais (Dotação Atualizada), a despesa empenhada (Despesas Empenhadas), liquidada (Despesas Liquidadas) e paga (Despesas Pagas) no exercício, e, por fim, o saldo ao final do exercício, ao subtrair da Despesa Empenhada a Despesa Atualizada (Saldo da Dotação). Neste saldo, pode-se constatar se o ente obteve uma economia na execução das despesas. Cabe destacar que esta estrutura é, também, semelhante à do RREO, com exceção da necessidade de apresentação das Despesas pagas.

Outra mudança constatada com a nova estrutura do Balanço Orçamentário, mas já destacada no RREO, refere-se à evidenciação das despesas por grupo de natureza. Na estrutura anterior, destacada na Lei nº 4.320/64, a evidenciação das despesas respeitava a classificação por tipo de crédito (orçamentário, suplementar, especial ou extraordinário).

Quanto às informações a serem evidenciadas em notas explicativas, o MCASP – Demonstrações Contábeis exige:

- a identificação das receitas e das despesas intraorçamentárias, assim consideradas aquelas que envolvem operações entre órgãos e entidades de um mesmo ente;
- o detalhamento das despesas executadas, por tipo de crédito adicional;
- a evidenciação do montante de movimentação financeira;
- a identificação dos valores referentes à abertura de créditos adicionais e ao cancelamentos de créditos;
- a demonstração da inscrição, liquidação, pagamento, cancelamento e saldo dos restos a pagar processados e não processados, comparando os valores inscritos no exercício atual e anterior; e
- a evidenciação de demais informações necessárias ao entendimento do Balanço e dos valores evidenciados.

O Balanço Orçamentário é um demonstrativo que evidencia se o ente, ao final do exercício, obteve superávit, presente quando as receitas realizadas são maiores do que as despesas empenhadas, ou déficit, quando ocorre o inverso. O MCASP – Demonstrações Contábeis adverte para a noção de que, para apurar o real resultado orçamentário de um ente, é necessário excluir os valores relativos à gestão da dívida pública, ou seja, operações de crédito (receita) e amortização da dívida (despesa).

3.3.2 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro, conforme artigo 103 da Lei nº 4.320/1964, deve apresentar as receitas e as despesas orçamentárias, os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários, bem como os saldos em espécie do exercício atual e do anterior. Corroborando o estabelecido na Lei, a NBC T 16.6 traz as mesmas exigências para a elaboração do Balanço Financeiro, inovando quanto à necessidade de apresentação dos valores do exercício anterior, para fins de comparação, bem como dos valores das Receitas e Despesas, por vinculação e destinação de recursos, respectivamente. No MCASP – Demonstrações Contábeis – é apresentada uma nova estrutura para o Balanço Financeiro, exposta no Quadro 13.

Ente da Federação					
Balço Financeiro					
Exercício	Período (mês)		Data de emissão		Página
INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária Vinculada Previdência Social Transf. obrigatórias de outros entes Convênios (...) (-) Deduções da Receita Orçamentárias			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdência Social Transf. obrigatórias de outros entes Convênios (...)		
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extraorçamentários (III)			Pagamentos Extraorçamentários (VIII)		
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Saldo em Espécie do Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

Quadro 13 – Nova estrutura do Balço Financeiro

Fonte: STN (2010b).

No Quadro 13, constatam-se algumas alterações entre a antiga estrutura, destacada na Lei nº 4.320/64, e a do MCASP, em especial quanto à descrição das receitas e das despesas orçamentárias por destinação dos recursos, ou seja, se própria desse ente e de alocação livre (ordinária), se destinada a determinadas funções constitucionais ou legais (vinculada), se originada ou destinada para custear ações da previdência social ou de convênios etc.

Salienta-se que, nas colunas Transferências Financeiras Recebidas (II) e Concedidas (VII), são demonstrados os valores movimentados entre órgãos e entidades da Administração Pública, representados pelas cotas, repasses, sub-repasses etc, objetivando dar maior transparência destes recursos aos usuários.

O MCASP – Demonstrações Contábeis estabelece que o Balço Financeiro tem por finalidade subsidiar a avaliação da gestão financeira de determinado ente no exercício financeiro, e também: (a) demonstrar os ingressos e os dispêndios de recursos em determinado período; (b) avaliar se o disponível é suficiente para saldar as obrigações e os gastos com manutenção da administração; (c) evidenciar quais origens e aplicações de

recursos possuem vinculação legal; (d) apresentar quais necessidades da sociedade foram empenhadas; e (e) analisar a liquidez do ente para prevenir insuficiências de caixa futuros.

3.3.3 Demonstração das Variações Patrimoniais

De acordo com o artigo 104 da Lei nº 4.320/1964, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) deve evidenciar as alterações ocorridas no patrimônio e o resultado patrimonial ao final do exercício. A NBC T 16.6 ainda exige que, na DVP, as alterações patrimoniais sejam evidenciadas de forma segregada, para que sejam identificadas as variações de natureza qualitativa e quantitativa. Quanto à nova estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais proposta pelo MCASP – Demonstrações Contábeis, esta é apresentada no Quadro 14.

Ente da Federação			
Demonstração das Variações Patrimoniais			
Exercício	Período (mês)	Data de emissão	Página
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS			
		Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria			
Contribuições			
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos			
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras			
Valorização e Ganhos com Ativos			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas			
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS			
Pessoal e Encargos Sociais			
Benefícios Previdenciários			
Benefícios Assistenciais			
Uso de Bens, Serviços, Consumo de Capital Fixo			
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras			
Transferências Concedidas			
Desvalorização e Perda de Ativos			
Tributárias			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas			
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO			
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)			
		Exercício Atual	Exercício Anterior
Incorporação de ativo			
Desincorporação de passivo			
Incorporação de passivo			
Desincorporação de ativo			

Quadro 14 – Nova estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais

Fonte: Adaptado STN (2010b).

Cabe destacar o fato de ser apresentada no Quadro 14 a estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais, exigida pela STN, de forma resumida. Na versão completa do MCASP, as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas devem ser segregadas por demais contas, por exemplo: a variação patrimonial diminutiva Pessoal e Encargos Sociais deve, também, exibir as contas: Remuneração a Pessoal, Encargos Patronais, Benefícios a Pessoal e Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Pessoal e Encargos Sociais.

A nova estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais objetiva aumentar o nível de evidenciação de informações que alterem a posição patrimonial de um ente público em determinado exercício financeiro, sendo o resultado patrimonial do exercício encontrado no confronto das variações aumentativas e diminutivas, além de comparar as variações do exercício atual com o anterior.

O MCASP – Demonstrações Contábeis salienta que a DVP assemelha-se à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da área empresarial, no tocante à apuração do resultado patrimonial, no entanto não é um indicador de desempenho, como a DRE. A DVP é um “medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais” e um indicador da gestão fiscal (STN, 2010, p. 21). Acrescenta-se, ainda, a finalidade desta demonstração de evidenciar as alterações qualitativas ocorridas no patrimônio público, em determinado exercício.

3.3.4 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial deve demonstrar o Ativo e o Passivo, segregados nas categorias Financeiro e Permanente, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação¹, conforme artigo 105 da Lei nº 4.320/1964. Já de acordo com a NBC T 16.6, a segregação do Ativo e do Passivo deve considerar a classificação Circulante e Não Circulante, comparando com valores do exercício anterior, além de evidenciar o Patrimônio Líquido do exercício atual e dos exercícios anteriores acumulados.

1 As contas de compensação representam os atos que podem vir a afetar o patrimônio do ente no futuro e, desta forma, respeitando o princípio da prudência, devem ser evidenciados.

Destaca-se o fato de que a NBC T 16.6 e o MCASP – Demonstrações Contábeis expressam que as contas do Ativo devem ser classificadas em ordem decrescente de liquidez (convertibilidade em dinheiro) e do Passivo em ordem decrescente de exigibilidade, devendo ser respeitados os seguintes critérios:

15. Os **ativos** devem ser classificados como “**circulante**” quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:
 - (a) estarem **disponíveis para realização imediata**;
 - (b) tiverem a **expectativa de realização até o término do exercício seguinte**.
16. Os **demais ativos** devem ser classificados como **não circulante**.
17. Os **passivos** devem ser classificados como **circulante** quando satisfizerem um dos seguintes critérios:
 - (a) corresponderem a **valores exigíveis até o final do exercício seguinte**;
 - (b) corresponderem a **valores de terceiros ou retenções em nome deles**, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.
18. Os **demais passivos** devem ser classificados como **não circulante** (grifou-se) (CFC, 2008h).

No MCASP – Demonstrações Contábeis é estabelecida uma nova estrutura para o Balanço Patrimonial, conforme Quadro 15.

Ente da Federação					
Balanço Patrimonial					
Exercício	Período (mês)		Data de emissão		Página
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCULANTE		
Caixa e Equivalentes de Caixa			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo		
Créditos a Curto Prazo			Empréstimos e Financiamentos a CP		
Demais Créditos e Valores a CP			Fornecedores e Contas a Pagar a CP		
Investimentos Temporários			Obrigações Fiscais a Curto Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Curto Prazo		
VPD Pagas Antecipadamente			Provisões a Curto Prazo		
ATIVO NÃO CIRCULANTE			PASSIVO NÃO CIRCULANTE		
Ativo Realizável a Longo Prazo			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo		
Créditos a Longo			Empréstimos e Financiamentos a LP		
Demais Créditos e Valores a LP			Fornecedores a Longo Prazo		
Investimentos Temp. a LP			Obrigações Fiscais a Longo Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Longo Prazo		
VPD Pagas Antecipadamente			Provisões a Longo Prazo		
Investimentos			Resultado Diferido		

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Participações Permanentes					
(-) Redução ao Valor Recuperável			TOTAL DO PASSIVO		
Imobilizado					
Bens Móveis			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Bens Imóveis			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas			Patrimônio Social e Capital Social		
(-) Redução ao Valor Recuperável			Adiantamento para Futuro Aumento de Capital		
Intangível			Reservas de Capital		
Softwares			Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Marcas, Direitos e Patentes Industriais			Reservas de Lucros		
Direito de Uso de Imóveis			Demais Reservas		
(-) Amortização Acumulada			Resultados Acumulados		
(-) Redução ao Valor Recuperável			(-) Ações/Cotas em Tesouraria		
TOTAL			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					
Compensações					
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		

Quadro 15 – Nova estrutura do Balanço Patrimonial

Fonte: STN (2010b).

De acordo com o Quadro 15, constata-se que a nova estrutura do Balanço Patrimonial assemelha-se à estrutura elaborada pelas organizações privadas, sendo evidenciada, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública ao final do exercício, comparada com a situação do exercício anterior.

Esta situação patrimonial é estática e representa a composição dos Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido em determinado período, sendo imprescindível a evidenciação, em notas explicativas, dos métodos utilizados para a mensuração dos elementos apresentados no Balanço Patrimonial.

A informação dos Ativos e Passivos pelas categorias de Financeiro e Permanente permanece na estrutura proposta pela STN, mesmo não sendo mencionada pela NBC T 16.6. Entende-se que a manutenção da taxinomia é para atender ao parágrafo 2º do artigo 43 da Lei

nº 4.320/64, o qual estabelece que será considerado para a abertura de créditos adicionais o superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior. Ressalta-se que este superávit é obtido por meio da dedução do Passivo Financeiro do Ativo Financeiro.

O MCASP – Demonstrações Contábeis ainda exige a elaboração de Demonstrativo que evidencie o superávit/déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial, segregado por destinação de recursos, ou seja, se vinculado ou ordinário, devendo este demonstrativo ser evidenciado em anexo ao Balanço Patrimonial.

3.3.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é uma das novas demonstrações que serão exigidas pelas normas brasileiras. Ordinariamente utilizada na administração privada, a DFC, conforme NBC T 16.6, permite que usuários projetem cenários de fluxos futuros de caixa e elaborem análises sobre possíveis alterações na capacidade financeira do ente público.

A norma brasileira permite a elaboração da DFC pelo método direto ou indireto, devendo ser evidenciadas as movimentações no caixa ou equivalentes, decorrentes dos fluxos de operações, de investimentos e de financiamentos. O MCASP – Demonstrações Contábeis estipula duas estruturas da DFC, pelos métodos direto (Quadro 16) e indireto (Quadro 17). A elaboração do demonstrativo por um dos dois métodos é escolha da entidade pública.

Ente da Federação			
Demonstração dos Fluxos de Caixa			
Exercício	Período (mês)	Data de emissão	Página
			Exercício Atual
			Exercício Anterior
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</u>			
INGRESSOS			
RECEITAS DERIVADAS			
RECEITAS ORIGINÁRIAS			
TRANSFERÊNCIAS			
DESEMBOLSOS			
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO			
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA			

	Exercício Atual	Exercício Anterior
TRANSFERÊNCIAS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</u>		
INGRESSOS		
DESEMBOLSOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</u>		
INGRESSOS		
DESEMBOLSOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

Quadro 16 – Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método direto

Fonte: STN (2010b).

Pelo método direto, Quadro 16, são evidenciadas as movimentações ocorridas no Caixa e Equivalente de Caixa ao longo do exercício financeiro nos fluxos das operações, incluídos os ingressos das receitas com tributos, contribuições etc, e os desembolsos por funções, dos investimentos e dos financiamentos.

Cabe destacar que a estrutura apresentada no Quadro 16 está resumida. Na versão completa do MCASP, devem ser evidenciadas as contas relacionadas com as Receitas Derivadas (aquelas relativas ao Poder do Estado de exigir parcela do patrimônio dos cidadãos), Originárias (aquelas originadas da exploração da atividade econômica ou do patrimônio público) e Transferências (recebidas dos demais entes da Federação).

No tocante às despesas, a rubrica “Pessoal e Outras Despesas Correntes por Função” deve ser segregada pelas funções, com exceção dos encargos gerais, destacadas na Portaria do Ministério do Orçamento e Gestão (MOG) nº 42/1999. Já na rubrica “Juros e Encargos da Dívida”, são apresentados os gastos relacionados com a Dívida interna e externa, e, na rubrica “Transferências”, são destacadas as destinações para os demais entes da Federação.

Ente da Federação			
Demonstração dos Fluxos de Caixa			
Exercício	Período (mês)	Data de emissão	Página
			Exercício Atual
			Exercício Anterior
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</u>			
RESULTADO PATRIMONIAL			
AJUSTES PARA CONCILIAR O RESULTADO PATRIMONIAL AO FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO			
CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES			
RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL			
(...)			
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES			
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</u>			
INGRESSOS			
DESEMBOLSOS			
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</u>			
INGRESSOS			
DESEMBOLSOS			
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO			
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA			
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL			
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL			

Quadro 17 – Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método indireto
Fonte: STN (2010b).

Pelo método indireto, Quadro 17, a DFC evidencia as movimentações financeiras nos fluxos das operações, dos investimentos e dos financiamentos, sendo que o primeiro parte do Resultado Patrimonial, obtido na Demonstração das Variações Patrimoniais, excluindo-se deste os valores que não ingressaram ou não foram desembolsados do Caixa.

Ressalta-se, ainda, que este demonstrativo pode ser utilizado em complementaridade ao Balanço Financeiro. Para tanto, cabe destacar o estudo de Lopes et al (2010), o qual verificou que tanto a Demonstração dos Fluxos de Caixa como o Balanço Financeiro são importantes para a tomada de decisão, apresentando-se como complementares e não substitutos entre si.

3.3.6 Demonstração do Resultado Econômico

Assim como a Demonstração dos Fluxos de Caixa, a Demonstração do Resultado Econômico é uma nova demonstração exigida no Brasil, que objetiva, conforme a NBC T 16.6, evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, e, ainda, verificar a otimização dos benefícios gerados à sociedade ao contrapor as receitas dos serviços prestados e dos bens fornecidos com os custos incorridos para executar determinada ação.

Este demonstrativo almeja operacionalizar o artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal e conscientizar os gestores públicos quanto à necessidade da existência de um sistema de custos, que possibilite a avaliação dos programas criados, se são rentáveis ou não (benefícios superam os custos). Apresenta-se no Quadro 18, a estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício, conforme o MCASP – Demonstrações Contábeis.

Ente da Federação				
Demonstração do Resultado Econômico				
Exercício	Período (mês)	Data de emissão	Página	
ESPECIFICAÇÃO			Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos				
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública				
3. Margem Bruta				
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública				
5. (=) Resultado Econômico Apurado				

Quadro 18 – Demonstração do Resultado Econômico

Fonte: STN (2010b).

O item 1 do Quadro 18, Receita Econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos, é obtido, conforme NBC T 16.6, pela multiplicação da quantidade do serviço prestado, bens ou produtos fornecidos pelo custo de oportunidade, apurando-se, com efeito, os benefícios gerados à sociedade. Este custo de oportunidade é aquele que poderia ser desembolsado em alternativa semelhante da prestação do serviço ou do fornecimento de bens e produtos na seara privada (CFC, 2008I).

Cabe destacar a dificuldade de implementação deste demonstrativo, em virtude das peculiaridades do setor público, não possibilitando, em alguns casos, encontrar serviços

semelhantes no setor privado, bem como da precariedade de informações acerca dos custos de produto, serviços e programas no setor público.

Silva (2009) salienta que este demonstrativo demandará algum tempo para que seja elaborado pelas entidades públicas e incluído nas prestações de contas, pelo empecilho ainda existente na Administração Pública quanto à implementação de sistemas de custos. Assim, entende-se o porquê de o MCASP – Demonstrações Contábeis ter considerado a elaboração desta Demonstração como facultativa.

Para verificar a convergência das normas emitidas pelo CFC com as internacionais, bem como a aplicabilidade destas no âmbito dos entes públicos brasileiros, as NBCASP já foram objeto de algumas pesquisas, a seguir comentadas.

3.4 Pesquisas recentes sobre as NBCASP

Apresentam-se cinco pesquisas nacionais que abordam as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e destacam quais as principais mudanças e impactos para a Contabilidade deste setor.

Lima, Santana e Guedes (2009), ao compararem a Lei nº 4.320/64, a Lei Complementar nº 101/00 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público para verificar a aderência da legislação vigente aos critérios contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação presentes na teoria contábil, verificaram que:

- a) na mensuração, as NBCASP, diferente das legislações, estabelecem definições e métodos de mensuração e avaliação dos elementos patrimoniais, em conformidade com a doutrina contábil;
- b) no reconhecimento, as NBCASP estabelecem que as receitas e as despesas devem ser reconhecidas pelos respectivos fatos geradores, independentemente da execução orçamentária, enfatizando, assim, a aplicação integral do regime de competência; e

- c) na evidenciação, as NBCASP preservam as estruturas das demonstrações contábeis da Lei nº 4.320/64 e acrescentam a elaboração de outros demonstrativos, além de notas explicativas às demonstrações.

No estudo de Darós e Pereira (2009), o qual teve o objetivo de apresentar as principais mudanças e inovações para a Contabilidade pública decorrentes da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), constatou-se que as NBCASP contribuem para a operacionalização de dispositivos da Lei nº 4.320/64 e da LRF, de forma a elevar a eficácia e a efetividade das leis quanto aos objetivos de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal, além de abranger aspectos relacionados com a visão mais patrimonial da Contabilidade.

Já Ribeiro Filho et al (2009) discutiram sobre a dificuldade de implementar novas teorias, dentro do processo de modificação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) à luz da Teoria de Erich Fromm, sendo verificado, por meio de aplicação de questionário ao Grupo Assessor que elaborou as NBCASP, que as principais dificuldades na implementação de novas teorias no setor público brasileiro estão associadas com mudanças de atitudes, tendo em vista a forte ligação dos profissionais contábeis com aspectos jurídicos, que nem sempre seguem os conceitos da Ciência Contábil.

Para verificar se as novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público propiciam melhorias no *disclosure* das informações econômicas, financeiras e patrimoniais, Xavier Jr., Paulo e Silva (2010) compararam as demonstrações contábeis do Município de Mossoró, Rio Grande do Norte, elaboradas conforme a Lei nº 4.320/64, com as elaboradas conforme as novas estruturas da NBC T 16.6. Com informações de 2008, constataram que as novas estruturas das demonstrações contábeis aumentam a capacidade informacional dos relatórios, contribuindo para a efetividade da gestão pública.

Por fim, a pesquisa de Macêdo et al (2010) teve o objetivo de evidenciar a percepção dos auditores dos TCEs, dos gestores e contadores públicos dos estados de Pernambuco e da Paraíba quanto à aplicabilidade dos conceitos *true and fair view* e *accountability* na Contabilidade pública brasileira, e sua influência no processo de convergência com os padrões internacionais de Contabilidade aplicados ao setor público. Para atingir este objetivo, foram aplicados 284 questionários para 189 auditores, 70 contadores e

25 gestores públicos dos Estados de Paraíba e Pernambuco, constatando-se, por meio de testes estatísticos do Qui-quadrado e de Kruskal-Wallis, que para um amplo conhecimento por parte da população da boa gestão pública e das transformações na Contabilidade patrimonial, é necessária maior transparência.

Do exposto, observa-se que, em grande parte, as pesquisas brasileiras que abordam as NBCASP ainda são teóricas e não analisaram dados reais dos entes públicos, abordando tão somente projeções, haja vista a não obrigatoriedade das normas. É possível também verificar a emergência dessa temática nos estudos da Contabilidade aplicada ao setor público, dada a mudança de paradigma vivenciada na esfera brasileira.

Assim, esta pesquisa, buscando contribuir com esse debate, tem por objetivo analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, nos exercícios de 2009 e 2010, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público.

Quanto aos caminhos percorridos para o alcance dos objetivos propostos, apresenta-se na seção seguinte a metodologia utilizada na pesquisa.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia, em uma pesquisa científica, representa o processo desenvolvido para o alcance dos objetivos propostos, envolvendo os métodos, as técnicas e os procedimentos, semelhantemente a um roteiro que dá as indicações de como determinado trabalho foi realizado.

Assim, esta seção apresenta a caracterização da pesquisa, bem como as etapas realizadas, que incluem desde a elaboração do instrumento de coleta dos dados até a escolha das estratégias para a análise, a fim de responder à problemática que orientou o estudo.

4.1 Caracterização da pesquisa

A pesquisa surge com a finalidade de produzir mais conhecimento ou, simplesmente, se construir saberes acerca do objeto estudado, seja na resolução de problemas, na formulação de teorias ou para testar teorias em curso (DEMO, 2000; RICHARDSON et al, 2008).

A formulação do conhecimento científico pauta-se em uma investigação metódica e sistemática da realidade, aplicando-se métodos, fazendo-se análises, classificações e comparações, com o intuito de inventar ou comprovar explicações e descobertas científicas (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Assim, a metodologia torna-se imprescindível em qualquer pesquisa, pois focaliza o ponto de referência utilizado pelo pesquisador em suas conclusões, possibilitando que outra pessoa, ao fazer a mesma pesquisa, encontre resultados semelhantes.

O conceito de metodologia, conforme Richardson et al (2008), é distinto de método, ou seja, este último representa o caminho para se alcançar determinado objetivo,

enquanto aquele envolve os procedimentos e as regras utilizadas por determinado método, quanto à necessidade de observar, de formular hipóteses, de elaborar instrumentos de coleta de dados e de analisar esses indicadores.

Para Martins e Theóphilo (2009), a metodologia pode ser compreendida por meio de duas vertentes: (1) voltada para comunicar procedimentos do saber (conhecimento) ou (2) dedicada à formulação de técnicas. Ambas as vertentes estão inseridas no campo da pesquisa metodológica, representada por caminhos ou modos que averiguam as abordagens teórico-práticas, muitas vezes confundida com método científico, o qual representa as estratégias de investigação.

Esta pesquisa, que se propõe analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público, pode ser classificada, quanto aos objetivos, como exploratória e descritiva, baseada no exposto por Collis e Hussey (2005), que caracterizam as pesquisas exploratórias e descritivas como aquelas em que existem poucos estudos sobre o assunto e que procuram descrever o comportamento dos fenômenos, identificar e obter informações acerca das características de uma problemática, a fim de subsidiar uma análise posterior mais precisa e robusta.

Triviños (2007) classifica as pesquisas como exploratórias, quando estas procuram aumentar o conhecimento ou as experiências relacionadas a um problema específico, e como descritivas, quando possuem a finalidade de conhecer determinado fenômeno e descrevê-lo, podendo ser estabelecida relação entre variáveis.

Neste estudo, verifica-se que a evidenciação das demonstrações contábeis, com foco no processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público, ainda não foi suficientemente debatida na arena acadêmica, notadamente relacionando a evidenciação com determinadas características econômicas e demográfica dos entes públicos, conforme estudos voltados a essas temáticas, apresentados nos Quadros 2 e 7.

No que concerne aos procedimentos, ou estratégias de pesquisa, este trabalho utilizou pesquisas bibliográficas, documentais e levantamentos. A pesquisa bibliográfica, de acordo com Martins e Theóphilo (2009), é indispensável em qualquer tipo de pesquisa

científica, na medida em que é necessário explicar e discutir o tema em análise por meio de livros, dicionários, jornais, artigos publicados em periódicos ou em anais de eventos, ou relatórios de pesquisas.

Martins e Theóphilo (2009) atribuem grande importância à pesquisa bibliográfica, por ser esta responsável pelo estabelecimento do referencial teórico, no qual são apresentados os conceitos e teorias que fundamentam a elaboração de uma pesquisa.

Nesta investigação, o referencial teórico foi desenvolvido com o intuito de apresentar aspectos relevantes acerca da teoria da divulgação, a fim de destacar a importância desta, tanto para o setor privado como público, além de pesquisas sobre a evidenciação nesses setores. Foram ainda abordadas as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, contextualizadas sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade no setor público brasileiro.

Já a pesquisa documental, para Richardson et al (2008), refere-se à análise de documentos, baseada em critérios previamente estabelecidos, que auxiliam na coleta, organização e análise dos dados. Este procedimento foi utilizado nesta pesquisa para analisar as demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, a fim de identificar o nível de evidenciação desses documentos.

Quanto à estratégia de levantamento, este trabalho baseou-se no exposto por Martins e Theóphilo (2009), que entendem os levantamentos como apropriados para estudos que tencionam responder questões sobre a distribuição de uma variável, as relações entre características de pessoas ou grupos ou a análise de fatos ou descrições.

No que respeita à abordagem do problema, pode-se considerar o estudo como qualiquantitativo. Ressalta-se que Richardson et al (2008) criticam a falsa dicotomia entre os estudos qualitativos e quantitativos, e explicam que não importa quais as medidas utilizadas em um estudo, mas sim a qualidade empregada neste. Richardson et al (2008) admitem, no entanto, ser preciso determinar qual o enfoque utilizado na análise, mesmo havendo complementaridade entre ambas as abordagens.

Martins e Theóphilo (2009) conceituam a abordagem qualitativa como aquela que descreve, compreende e explica comportamentos, discursos e situações, enquanto a quantitativa mensura variáveis, sendo, geralmente, empregadas as duas abordagens nos estudos das Ciências Sociais, por ser difícil determinar um só enfoque em ambiente onde as evidências são fracionadas, dispersas e contraditórias, em virtude da dinâmica social.

Esta pesquisa, por conseguinte, para a formulação do problema, a definição da amostra, a coleta dos dados, incluindo-se a elaboração do instrumento de coleta desses dados, bem como para a respectiva análise e interpretação, a fim de elaborar as conclusões, fez uso das contribuições das abordagens tanto qualitativa como quantitativa.

Quanto à definição das etapas da pesquisa, que incluem a delimitação da amostra, bem como a coleta dos dados e as técnicas para a respectiva análise, buscou-se detalhar estes pontos a seguir.

4.2 Delimitação da amostra

De acordo com os objetivos desta pesquisa, delimitou-se como população ou universo da pesquisa os entes da Federação brasileira, representados, conforme a Constituição Federal de 1988, artigo 1º, pela União, estados, Distrito Federal e municípios, ou seja, um total de 5.593 elementos.

Em virtude, todavia, de o período da pesquisa envolver dados das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, referentes aos exercícios de 2009 e 2010, tempo em que os normativos aprovados pelo CFC e pela STN, com novos procedimentos e outras estruturas das demonstrações contábeis, alinhados ao processo brasileiro de convergência da Contabilidade, ainda são facultativos aos entes públicos, esta pesquisa fez uso de amostra, descrita em Roesch (2006) como um subconjunto representativo da população.

Optou-se por uma amostra do tipo não probabilística e intencional, uma vez que esta foi escolhida com arrimo em critérios previamente estabelecidos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Ressalta-se que o critério utilizado para a seleção da amostra pautou-se

na obrigatoriedade de adoção dos novos procedimentos contábeis, estabelecidos nas normas do CFC e da STN, e de elaborar as demonstrações, baseadas nas novas estruturas da STN, a partir dos exercícios de 2011 e 2012.

Entende-se, pois, que, em virtude da proximidade da obrigatoriedade dos normativos para a União e os estados brasileiros, estes já estão se adequando ao processo de convergência das normas de Contabilidade, considerado complexo e inovador para o setor público.

Assim, foram selecionados para compor a amostra a União, os estados brasileiros e o Distrito Federal, classificado, nesta pesquisa, como Estado, com base no estabelecido no inciso II, parágrafo 3º do artigo 1º da LRF, “a Estados entende-se considerado o Distrito Federal”. Os municípios não foram incluídos por estarem obrigados à exigência mencionada, somente em 2013.

4.3 Coleta dos dados

Hair Jr. et al (2005) asseguram que os dados podem ser coletados por meio de observações, entrevistas ou questionários e, após analisados, servem para fundamentar ideias propostas sobre determinado fenômeno estudado. Richardson et al (2008, p. 23) incluem os dados entre os elementos necessários no estudo de determinado método científico, representados por “observações realizadas para representar a natureza do fenômeno”.

Na pesquisa, foram utilizados dados secundários, os quais, segundo Roesch (2006), se apresentam em forma de arquivos, banco de dados e relatórios. Estes foram obtidos nas prestações de contas anuais dos entes da Federação brasileira.

Para coletar os dados desta investigação, primeiramente, verificou-se se os entes da Federação brasileira integrantes da amostra publicaram as respectivas prestações de contas nos endereços eletrônicos, observando-se, ainda, a facilidade de acesso a esses documentos. Ressalta-se que, ao acessar os endereços eletrônicos dos entes da Federação, procurou-se o ícone do “Portal da Transparência”, por se entender que nessa página estariam as informações

necessárias para a efetividade da *accountability*, conforme determinam os artigos 48 e 48-A da LRF. Esta etapa foi realizada no mês de agosto de 2011.

Assim, considerou-se que o endereço eletrônico do ente da Federação possuía uma facilidade de acesso “Fácil”, quando havia na página principal ícone do “Portal da Transparência” e neste as prestações de contas estavam disponibilizadas; “Média”, quando não havia *link* para o “Portal da Transparência” na página principal do ente, mas as prestações de contas estavam disponibilizadas no endereço eletrônico do órgão responsável pela Contabilidade; “Difícil”, quando era necessário acessar vários *links* para encontrar as prestações de contas, e “Não se aplica (N.A)”, quando da não publicação das prestações de contas anuais.

Após a obtenção das prestações de contas anuais dos entes da Federação brasileira, estas foram analisadas, utilizando-se métrica desenvolvida com o auxílio da técnica de Análise de Conteúdo, a fim de analisar as demonstrações contábeis dos entes públicos e verificar a quantidade de informações contábeis divulgadas por estes. A Análise de Conteúdo é uma técnica que tem o objetivo de descrever objetiva, sistemática e quantitativamente determinado conteúdo (BARDIN, 2002).

Martins e Theóphilo (2009) reúnem três fases quando da utilização da análise de conteúdo, quais sejam:

- 1) pré análise - representada pela organização do material a ser analisado;
- 2) descrição analítica - refere-se ao estudo mais aprofundado do material coletado na pré análise, bem como a escolha das unidades de análise (palavras, temas, símbolos, frases etc), segregadas em critérios e categorias; e
- 3) interpretação inferencial - baseia-se no tratamento dos dados coletados na fase de descrição analítica.

Na fase de pré análise, foram coletados os documentos, ou seja, as prestações de contas dos entes da Federação, conforme mencionado, para a análise do nível de evidenciação das demonstrações contábeis destes entes. Nesta fase, ainda foram pesquisadas legislações, livros e artigos acerca das temáticas evidenciação no setor público e as demonstrações

contábeis aplicadas a este setor, de acordo com as seções 2 e 3 desta dissertação, a fim de fundamentar a definição das unidades de análise da métrica elaborada para a análise das demonstrações contábeis, conforme determina a fase 2.

As unidades de análise, para Bardin (2002), são concebidas por meio do processo, denominado codificação, que permite sistematizar os dados brutos em unidades, possibilitando uma descrição mais detalhada das características de um conteúdo, sendo esse processo compreendido pelas escolhas: das unidades de análise, das regras e das categorias a serem pesquisadas.

Nesta pesquisa, as unidades de análise foram definidas com o objetivo de verificar a quantidade de informações contábeis que os entes da Federação brasileira estão evidenciando nas demonstrações contábeis, alinhadas ao processo de convergência das normas de Contabilidade, mesmo sendo este processo ainda facultativo nos exercícios em análise.

Pautando-se em Bardin (2002), as unidades de análise estão identificadas por temas, afetadas por um conjunto de formulações. Na definição das unidades de análise, buscou-se agregar um conjunto de categorias relacionadas a estas, com o intuito de consolidar informações que representem estas unidades de análise e assim obter conclusões segregadas.

De acordo com Collis e Hussey (2005), com o uso da Análise de Conteúdo, pode-se constatar a frequência ou a proporção que determinadas palavras foram mencionadas, distribuídas nas unidades de análise previamente inventariadas. Isso posto, foram definidas oito unidades de análise, baseadas em objetivos descritos no Quadro 19, juntamente com a quantidade de categorias estabelecidas.

UNIDADE DE ANÁLISE	QUANT. DE CATEGORIAS	OBJETIVO
Aspectos gerais das Demonstrações Contábeis	4	Identificar se o ente da Federação evidencia nas Demonstrações Contábeis a identificação do ente, das autoridades responsáveis por estas, ou seja, gestor máximo da Secretaria responsável pela Contabilidade no ente e o contabilista, bem como se demonstram valores correspondentes ao período anterior.
Balanco Orçamentário	17	Verificar o nível de evidenciação de informações relacionadas com estes demonstrativos, em especial se as novas orientações do CFC e da STN estão sendo observadas, bem como se estão sendo respeitadas outras orientações já estabelecidas na Lei nº 4.320/64. Estas unidades de análise constatam, ainda, se os entes da
Balanco Financeiro	6	
Balanco Patrimonial	11	

UNIDADE DE ANÁLISE	QUANT. DE CATEGORIAS	OBJETIVO
Demonstração das Variações Patrimoniais	4	Federação evidenciam notas explicativas e outros demonstrativos específicos para estas demonstrações.
Demonstração dos Fluxos de Caixa	3	Averiguar se estas demonstrações estão sendo evidenciadas pelos entes da Federação brasileira, em conformidade com as estruturas definidas no MCASP – Demonstrações Contábeis, e, ainda, se são divulgadas notas explicativas a estas.
Demonstração do Resultado Econômico	3	
Notas explicativas	3	Examinar a qualidade das informações evidenciadas nas notas explicativas, quanto aos aspectos de agregar capacidade informacional aos demonstrativos evidenciados.

Quadro 19 – Objetivos das unidades de análise

Fonte: Elaborado pela autora (2011).

Quanto às regras, fontes ou critérios que fundamentaram a elaboração da métrica para a análise das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, estas são provenientes das normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Já as categorias foram definidas com apoio nas orientações de evidenciação estabelecidas nestas normas, quanto aos aspectos relacionados com as Demonstrações Contábeis.

Foram definidos, então, para cada unidade de análise, os respectivos critérios ou fontes que fundamentam as 51 categorias que delimitam a métrica para a análise do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, conforme Quadro 20.

UNIDADE DE ANÁLISE	FONTE	CATEGORIAS
Aspectos gerais das Demonstrações Contábeis	NBC T 16.6	Apresenta a identificação: - da entidade do setor público; - da autoridade responsável; - do contabilista.
		Demonstra valores correspondentes ao período anterior.
Balanço Orçamentário	MCASP - Demonstrações Contábeis	Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Previsão Inicial; - Previsão Atualizada; - Receitas Realizadas; - Saldo.
		As Receitas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de espécie.
		Faz menção ao saldo de exercício anteriores, utilizado para a abertura de créditos adicionais.
		Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Dotação Inicial; - Dotação Atualizada;

UNIDADE DE ANÁLISE	FONTE	CATEGORIAS
Balço Orçamentário	MCASP - Demonstrações Contábeis	- Despesas Empenhadas;
		- Despesas Liquidadas;
		- Despesas Pagas;
		- Saldo da Dotação.
		As Despesas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de grupo de natureza da despesa.
		As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas, segregando aquelas relacionadas com o refinanciamento ou amortização da dívida.
		Apresenta os anexos de execução dos restos a pagar processados e não processados.
	NBC T 16.3	Faz uso de: - notas explicativas; - outros demonstrativos.
Balço Financeiro	MCASP - Demonstrações Contábeis	As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas por destinação dos recursos.
		São evidenciados: - as transferências financeiras recebidas e concedidas; - os recebimentos e pagamentos extraorçamentários; - os saldos em espécie do exercício anterior e seguinte.
	NBC T 16.3	Faz uso de: - notas explicativas; - outros demonstrativos.
Balço Patrimonial	MCASP - Demonstrações Contábeis; NBC T 16.2, 16.6	Segrega os ativos e os passivos em circulantes e não circulantes.
		Não utiliza contas genéricas, tais como “outras” contas a receber, a pagar.
	NBC T 16.4	As transações efetuadas com terceiros são evidenciadas de forma segregada.
	NBC T 16.6; MCASP - Procedimentos Contábeis	No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.
	MCASP - Demonstrações Contábeis	Apresenta contas redutoras no ativo, tais como depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável.
		Apresenta o Patrimônio Líquido, conforme determina o MCASP.
		Segrega os ativos e passivos em financeiro e permanente.
		Evidencia os saldos referentes às contas de compensação.
		É evidenciado o demonstrativo de superávit/déficit financeiro, apurado no Balço Patrimonial.
	NBC T 16.3	Faz uso de: - notas explicativas; - outros demonstrativos.
Demonstração das Variações Patrimoniais	MCASP - Demonstrações Contábeis; NBC T 16.4, 16.6	Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas.
		Discrimina as outras variações patrimoniais.
	NBC T 16.3	Faz uso de: - notas explicativas; - outros demonstrativos.
Demonstração dos Fluxos de Caixa	NBC T 16.6	Apresenta este demonstrativo.
	MCASP - Demonstrações Contábeis	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.
	NBC T 16.3	Faz uso de notas explicativas.
Demonstração do Resultado Econômico	NBC T 16.6	Apresenta este demonstrativo.
	MCASP - Demonstrações Contábeis	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.
	NBC T 16.3	Faz uso de notas explicativas.

UNIDADE DE ANÁLISE	FONTE	CATEGORIAS
Notas explicativas	NBC T 16.6	- inclui os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis; - divulga demais informações, tais como patrimoniais, orçamentárias, econômicas, financeiras, legais, físicas, sociais e de desempenho; e - apresenta outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações

Quadro 20 – Delimitação da métrica para análise do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira

Fonte: Elaborado pela autora (2011).

Em virtude da delimitação da métrica apresentada, verificou-se, além do exposto no Quadro 20, se os entes públicos estão informando aos usuários acerca das mudanças ocorridas na Contabilidade, proporcionadas pelo processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Para tanto, examinou-se se os entes da Federação brasileira fazem menção às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e aos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, emitidos pelo CFC e STN, respectivamente, nos relatórios contábeis, quando existentes.

Cabe destacar que os relatórios contábeis são peças que podem integrar as prestações de contas dos entes da Federação brasileira, nos quais são divulgadas demais informações que auxiliam os usuários na compreensão das demonstrações contábeis.

Considerando a análise das demonstrações contábeis dos entes públicos, com base na métrica apresentada, nos meses de agosto e setembro de 2011, verificou-se se os entes públicos evidenciam as informações definidas no Quadro 20, atribuindo-se, com suporte na metodologia proposta por Bardin (2002), ao estabelecer que a presença (ou ausência) de termos em um texto pode ser significativa e funcionar como um indicador, pontuação 1 (um) ou 0 (zero), caso o ente público tenha ou não evidenciado a informação requerida.

Além da quantificação das informações evidenciadas, com base na métrica para a análise do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira (Apêndice A), foi também possível coletar informações de natureza qualitativa e de maneira mais detalhada dos fenômenos de cada categoria, observadas na leitura das prestações de contas. Nesta análise, foi possível verificar informações sobre a evidenciação parcial de categorias delimitadas.

Sob este aspecto, cabe ressaltar o fato de que, em virtude da recente inserção das normas que objetivam fazer convergir procedimentos contábeis no setor público, foi atribuída pontuação 1 (um) a determinada categoria, quando havia atendimento total ou parcial a esta, como, por exemplo, no caso da categoria “As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas por destinação de recursos” da unidade de análise “Balanço Financeiro”, se o ente da Federação somente evidenciou estas informações quanto às receitas ou às despesas, foi atribuída a esta categoria a pontuação 1 (um).

Por fim, foram somadas as pontuações das categorias analisadas de cada ente e o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira pode ser, então, obtido. Ressalta-se que este nível poderia variar entre os extremos 0 (quando não há a divulgação de nenhuma categoria) e 51 (quando há a divulgação de todas as categorias).

Os dados obtidos (Apêndice B) nas demonstrações contábeis dos entes integrantes da amostra, referentes aos exercícios de 2009 e 2010, foram analisados por meio das técnicas metodológicas a seguir detalhadas.

4.4 Técnicas para a análise dos dados

Após coletados, os dados podem ser analisados com o auxílio tanto de enfoques qualitativos como quantitativos, como já comentado. Vieira (2004) entende ser necessária a utilização de ambos os enfoques, uma vez que a versão qualitativa assegura maior riqueza dos dados, permitindo a observação do fenômeno como um todo, enquanto a versão quantitativa se afiança na objetividade, possibilitando a observância de relações e generalizações.

No enfoque qualitativo, esta pesquisa utilizou uma das tipologias da análise documental, denominada Análise de Conteúdo, anteriormente explicada quando da formulação da métrica para a identificação do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira.

Ademais, esta técnica também foi útil para atender aos objetivos específicos da pesquisa de: (1) identificar se os entes da Federação brasileira publicam as respectivas prestações de contas anuais, ponderando, inclusive, o nível de facilidade no acesso a estas;

(2) verificar as informações evidenciadas nas prestações de contas dos entes da Federação; (3) investigar a evolução do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira nos exercícios analisados; (4) averiguar os itens mais evidenciados nas demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira; e (5) observar se há relação do nível de evidenciação das demonstrações contábeis com determinadas características econômicas e demográfica desses entes.

Para o alcance destes objetivos foi empregado também um enfoque quantitativo, por meio da Estatística descritiva, que visa a compreender como os dados estão se comportando, utilizando-se, para tanto, as técnicas de apresentar frequências, medir localizações, dispersões e mudanças, por meio de tabelas, gráficos e quadros, com a finalidade de resumir e apresentar os dados coletados (COLLIS; HUSSEY, 2005; FÁVERO et al, 2009).

Acrescentou-se, ainda, o emprego dos testes de Mann-Whitney, Kruskal-Wallis e Wilcoxon para complementar a investigação do terceiro e quinto objetivos específicos. Estes são testes não paramétricos, que comparam distribuições e constata se há diferenças entre estas (FÁVERO et al, 2009). Nesta investigação, objetivou-se, com os referidos testes, verificar, estatisticamente, se há diferenças significativas entre o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, entre as regiões geográficas, e se houve evolução deste nível no exercício de 2010, quando comparado ao de 2009.

Esta pesquisa fez uso também do teste de diferença entre médias, com vistas a observar a existência de relação entre o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira (variável dependente) e determinadas características econômicas e demográfica desses entes (variáveis independentes).

O teste da diferença entre médias tem o objetivo de comparar grupos e constatar se existem diferenças significativas entre estes, com o emprego de testes paramétricos, quando a distribuição dos dados se mostra normal, e não paramétricos, quando do contrário. Para avaliar a normalidade da distribuição dos dados, utilizam-se os testes de Kolmogorov-Smirnov e de Shapiro-Wilk (BUSSAB; MORETTIN, 2010).

Ressalta-se que, para este teste, foram utilizados os dados somente dos estados, não sendo incluídos aqueles referentes à União, por se entender que, dada a discrepância entre

os valores que representaram as características deste ente com os dos estados, poderia haver distorção dos resultados alcançados.

Para o emprego do teste mencionado, faz-se necessário, primeiramente, destacar que as características econômicas e demográfica dos entes da Federação brasileira representam variáveis, que procuram identificar características ou fatores, os quais, possivelmente, aumentam a evidenciação das demonstrações contábeis desses entes aos usuários, conforme discussão apresentada no referencial teórico (Seção 2).

Assim, neste estudo, com base em pesquisas anteriores, foram definidas as variáveis independentes: Porte Populacional (INGRAM, 1984; GORE, 2004; SANTANA JR. et al, 2009; AVELINO et al, 2011), Porte Financeiro (INGRAM, 1984; GORE, 2004; RYAN; STANLEY; NELSON, 2002; LASWAD, FISHER; OYELERE, 2005; SANTANA JR. et al, 2009; SERRANO-CINCA; RUEDA-TOMÁS; PORTILLO-TARRAGONA, 2009; AVELINO et al, 2011), Endividamento (INGRAM, 1984; GORE, 2004; LASWAD, FISHER; OYELERE, 2005; SANTANA JR. et al, 2009) e Desempenho (SERRANO-CINCA; RUEDA-TOMÁS; PORTILLO-TARRAGONA, 2009).

Salienta-se que os indicadores (*proxies*) que representam estas variáveis, bem como as relações esperadas entre estas e o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes, estão demonstrados no Quadro 21.

VARIÁVEL	INDICADOR	RELAÇÃO ESPERADA
Porte Populacional (PPO)	Quantidade de habitantes de determinado ente da Federação brasileira, coletado no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).	Os entes da Federação brasileira com um maior porte populacional, ou seja, mais habitantes, evidenciam mais informações, por existir uma maior pressão dos cidadãos por informações para a atuação do controle social e acompanhamento da aplicação dos recursos públicos.
Porte Financeiro (PFI)	Volume de arrecadação da Receita Tributária de determinado ente da Federação brasileira, obtido no Balanço Orçamentário, dividido pela quantidade de habitantes deste ente.	Os entes da Federação brasileira com um maior porte financeiro, ou seja, mais receita própria, evidenciam mais informações, dada a maior quantidade de recursos e estrutura organizacional para a realização desta atividade.
Endividamento (END)	Somatório do passivo de determinado ente da Federação brasileira, obtido no Balanço Patrimonial, dividido pela quantidade de habitantes deste ente.	Os entes da Federação brasileira com um maior endividamento, ou seja, com mais dívidas, evidenciam mais informações, uma vez que organizações que possuem mais débitos com entidades são motivadas e pressionadas a evidenciar mais informações, a fim de dar maior transparência quanto à sua capacidade de pagar os respectivos credores, bem como para contrair mais investimentos.

VARIÁVEL	INDICADOR	RELAÇÃO ESPERADA
Desempenho (DES)	Calculado pelo resultado patrimonial de determinado ente da Federação brasileira, obtido na Demonstração das Variações Patrimoniais, dividido pela quantidade de habitantes deste ente.	Os entes da Federação brasileira com um maior desempenho, ou seja, com maiores superávits patrimoniais, evidenciam mais informações, porque os gestores, quando alcançam resultados positivos, são motivados a apresentá-los à sociedade, a fim de se legitimarem perante àqueles que os controlam.

Quadro 21 – Características econômicas e demográfica dos entes da Federação brasileira
Fonte: Elaborado pela autora (2011).

Para obter o quantitativo populacional dos entes da Federação brasileira, referente ao exercício de 2009, foi necessário expurgar o percentual de 1,28 da população brasileira destacada no Censo 2010, conforme projeção de crescimento calculada pelo IBGE (2011).

Após os dados coletados, em setembro de 2011, realizou-se uma análise entre o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira e as características econômicas e demográfica desses entes, sendo empregada, para tanto, a técnica estatística da diferença entre médias. Neste estudo, de acordo com os resultados do teste de Kolmogorov-Smirnov, constatou-se que os dados apresentam distribuição não normal para ambos os exercícios de 2009 (*p-value* 0,001) e 2010 (*p-value* 0,004), o que tornou necessária a utilização de testes não paramétricos para verificar a diferença de médias entre os grupos.

Assim, empregou-se o teste não paramétrico, denominado Kruskal-Wallis, por ser uma das provas não paramétricas mais poderosas, alternativo ao teste paramétrico Análise de Variância (ANOVA), e aplicado em amostras pequenas ou quando o teste de normalidade é violado (FÁVERO et al, 2009).

Para a aplicação do teste, foi necessário transformar as variáveis independentes em elementos não métricos, sendo, desta forma, ordenados os dados em disposição decrescente e atribuída a numeração 1, para o grupo com alto *score*, 2, para o grupo com médio *score*, e 3, para o grupo com baixo *score*. Por exemplo, a variável “Porte Populacional” dos estados brasileiros foi ordenada do maior número de habitantes ao menor, sendo esta ordenação segregada em três grupos (Alto Porte Populacional, Médio Porte Populacional e Baixo Porte Populacional), sendo este procedimento também aplicado para as variáveis Porte Financeiro, Endividamento e Desempenho.

Cabe destacar o fato de que somente para a variável Porte Populacional foi empregado o teste para a totalidade dos estados, sendo que, para as demais variáveis, em 2009, foram utilizados os dados de 22 estados, e, em 2010, de 19 estados, dada a não apresentação das informações necessárias por todos os entes integrantes da amostra.

Destaca-se o fato de que, no processamento dos dados, utilizou-se o *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS 15), considerando, para ambas as análises, o nível de significância de 5%, o que corresponde a 95% de segurança na fidedignidade dos resultados.

Como restrições à pesquisa, considerou-se a subjetividade na elaboração da métrica para analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, na escolha das variáveis, que representem as características econômicas e demográfica, na forma de mensuração destas (*proxies*), bem como nas relações estabelecidas. Assim, os resultados encontrados, e demonstrados na próxima seção, se encontram restritos às delimitações deste estudo.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o intuito de alcançar o objetivo da pesquisa, qual seja, analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público, esta seção apresenta os resultados, segregados no acesso e na análise das prestações de contas dos entes da Federação brasileira, identificando o nível de evidenciação das demonstrações contábeis, bem como na verificação da existência de relação entre este nível de evidenciação e determinadas características econômicas e demográfica dos entes.

5.1 Acesso às prestações de contas dos entes da Federação brasileira

Para analisar as prestações de contas dos entes da Federação brasileira, foi necessário, de acordo com a metodologia definida, primeiramente, verificar se os entes integrantes da amostra publicaram as respectivas prestações de contas nos endereços eletrônicos.

Para tanto, no Quadro 22, encontram-se os endereços eletrônicos oficiais pesquisados, a situação encontrada, ou seja, se há ou não a divulgação das prestações de contas anuais, e qual o nível de facilidade de acesso a estas.

ENTE DA FEDERAÇÃO	PUBLICAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS		SITE	ACESSO
	2009	2010		
UNIÃO	SIM	SIM	http://www.brasil.gov.br/	Difícil
Acre	SIM	SIM	http://www.ac.gov.br/	Médio
Alagoas	SIM	SIM	http://www.governo.al.gov.br/	Difícil
Amapá	NÃO	NÃO	http://www4.ap.gov.br/	Não se aplica
Amazonas	SIM	SIM	http://www.amazonas.am.gov.br/	Fácil
Bahia	SIM	SIM	http://www.ba.gov.br/	Difícil
Ceará	SIM	NÃO	http://www.ceara.gov.br/	Médio; N.A.
Distrito Federal	SIM	NÃO	http://www.gdf.df.gov.br/	Difícil; N.A.
Espírito Santo	SIM	SIM	http://www.es.gov.br/	Difícil

ENTE DA FEDERAÇÃO	PUBLICAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS		SITE	ACESSO
	2009	2010		
Goiás	SIM	SIM	http://www.goias.gov.br	Fácil
Maranhão	SIM	NÃO	http://www.ma.gov.br/home/	Fácil; N.A.
Mato Grosso	SIM	SIM	http://www.mt.gov.br	Médio
Mato Grosso do Sul	SIM	SIM	http://www.ms.gov.br/	Difícil
Minas Gerais	SIM	SIM	http://www.mg.gov.br/	Difícil
Pará	SIM	SIM	http://www.pa.gov.br/	Fácil
Paraíba	SIM	SIM	http://www.paraiba.pb.gov.br	Fácil
Paraná	SIM	SIM	http://www.pr.gov.br	Fácil
Pernambuco	SIM	SIM	http://www2.pe.gov.br/web/portal-pe	Fácil
Piauí	SIM	SIM	http://www.piaui.pi.gov.br/index.php	Médio
Rio de Janeiro	SIM	SIM	http://www.rj.gov.br/	Médio
Rio Grande do Norte	NÃO	NÃO	http://www.rn.gov.br/	Não se aplica
Rio Grande do Sul	SIM	SIM	http://www.estado.rs.gov.br/	Difícil
Rondônia	NÃO	NÃO	http://www.rondonia.ro.gov.br/	Não se aplica
Roraima	SIM	NÃO	http://www.rr.gov.br/	Fácil; N.A.
Santa Catarina	SIM	SIM	http://www.sc.gov.br/	Médio
São Paulo	SIM	SIM	http://www.saopaulo.sp.gov.br/	Fácil
Sergipe	SIM	NÃO	http://www.se.gov.br/	Médio; N.A.
Tocantins	SIM	SIM	http://to.gov.br/	Difícil

Quadro 23 – Situação da publicação das prestações de contas anuais pelos entes da Federação
Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Considerando a União e os 27 estados brasileiros (incluído o Distrito Federal), observa-se que, em 2009, três estados, e, em 2010, oito estados, não publicaram as prestações de contas, em endereços eletrônicos, sendo os Estados de Amapá, Rio Grande do Norte e Rondônia recorrentes nos exercícios em análise.

Em decorrência da situação constante no Quadro 22, foram encaminhados *emails* para os governos dos estados que não apresentaram as prestações de contas nos endereços eletrônicos, dentre os quais, se encontra o Estado do Ceará, do qual foi obtida a seguinte resposta:

É com satisfação que recebemos seu email. Por oportunos informamos que o acesso ao Balanço Geral pode ser feito pelo "Acesso Rápido" no lado esquerdo da página pelo link "Relatórios Fiscais" que remeterá ao site da SEFAZ na página da Lei de Responsabilidade Fiscal, nessa página no lado esquerda encontra-se o link "Balanço Geral" com os balanço de 2009 e anos anteriores. O ano de 2010 até o momento não se encontra no site da SEFAZ e como a publicação do Balanço Geral é de responsabilidade da SEFAZ, sugerimos que entre em contato com a mesma [...] (sic).

Dando continuidade, foi encaminhado *email* para a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e esta destacou que "O Balanço Geral de 2010 está seguindo o tramite administrativo previsto em lei e estará disponível em breve no site da SEFAZ". No entanto, conforme determina a Constituição do Estado, artigo 88, inciso XVI, a prestação de contas

deveria ocorrer após 60 dias da abertura da sessão legislativa, ou seja, até 16 de abril de 2011, o que não ocorreu quanto à prestação de contas do Estado do Ceará, referente ao exercício de 2009, a qual somente foi disponibilizada, no respectivo endereço eletrônico, em abril de 2011, um ano após o prazo exigido na Constituição.

Já o contato do Estado do Maranhão enfatizou que “De acordo com a SEPLAN ocorreu um atraso na divulgação do Balanço 2010 na Internet, mas até o dia 30 de agosto a informação já estaria disponível” (sic); no entanto, não foi possível localizar, na data mencionada, a prestação de contas do Estado do Maranhão.

Quanto ao Estado de Roraima, foi declarado que “Estamos fazendo algumas modificações em nosso site, pode ser que por causa disso a Senhora não tenha conseguido acessar tais informações. Verificaremos se houve algum problema com o Portal da Transparência” (sic).

As demais Unidades Federadas (Amapá, Distrito Federal, Rio Grande do Norte, Rondônia e Sergipe) não responderam ao *email* encaminhado até o final da coleta e análise dos dados (setembro de 2011) desta dissertação.

No tocante ao nível de facilidade de acesso às prestações de contas nos endereços eletrônicos analisados, apresenta-se o Gráfico 1.

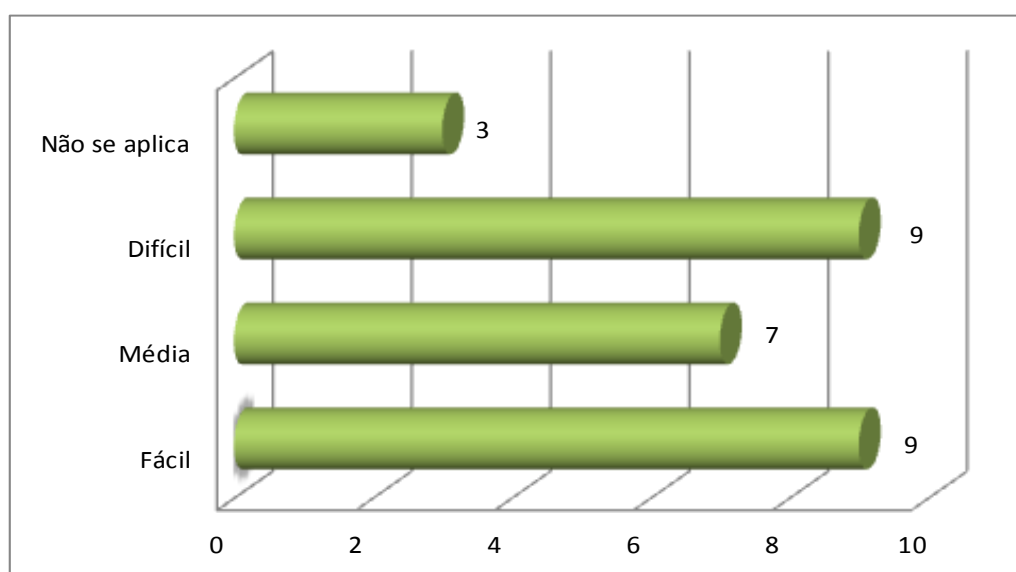


Gráfico 1 – Nível de facilidade de acesso às prestações de contas dos entes públicos
Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Verificou-se, conforme o Gráfico 1, que os entes da Federação integrantes da amostra apresentaram níveis de facilidade de acesso “Fácil”, “Médio”, “Difícil” e “Não se aplica (N.A.)”, com os seguintes percentuais, respectivamente, 32,14%, 25%, 32,14% e 10,71%. Ressalta-se, ainda, que, para o exercício de 2010, os Estados do Ceará, Maranhão, Roraima, Sergipe e o Distrito Federal obtiveram nível de facilidade de acesso “Não se aplica (N.A.)”, em virtude da não apresentação da prestação de contas neste exercício. Assim, constata-se que as prestações de contas anuais não são facilmente disponibilizadas aos usuários, sendo necessária maior fiscalização e cobrança mais intensiva.

Ressalta-se, neste âmbito, a situação da União, que não divulga facilmente suas prestações de contas no *site* principal do Governo, denominado Portal Brasil, nem faz menção ao Portal da Transparência. Acessou-se, então, o sítio eletrônico do Ministério da Fazenda, por ser o órgão que possui como área de competência a administração financeira e a Contabilidade pública, conforme Decreto nº 7.482/2011, localizando-se o ícone “Publicações - Contabilidade Governamental”, o qual direciona o usuário para o *site* da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Neste *site* há o ícone “Relatórios e Demonstrativos - Prestação de Contas do Presidente da República”, com publicações a partir do exercício de 1997. Ao clicar no exercício desejado, o usuário é direcionado para o endereço eletrônico da Controladoria Geral da União (CGU), onde, finalmente, são disponibilizadas as prestações de contas.

Com base nos dados expressos no Quadro 22, foi possível agrupar o nível de facilidade de acesso dos entes da Federação, por região geográfica, consoante o Gráfico 2.

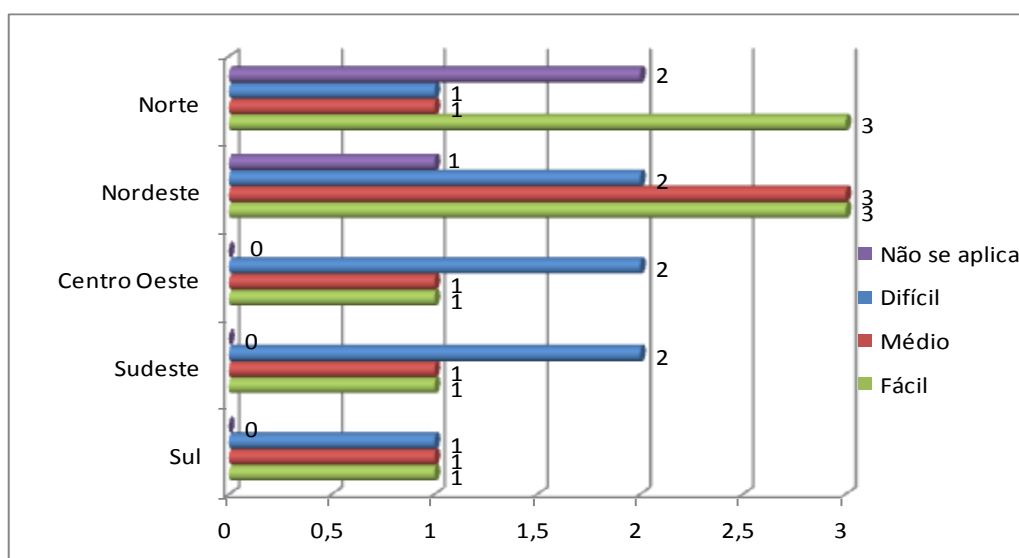


Gráfico 2 – Nível de facilidade de acesso às prestações de contas dos entes, por região geográfica

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Do Gráfico 2, observa-se que os estados das regiões Norte e Nordeste apresentam o melhor nível de facilidade de acesso às prestações de contas anuais, pois, dos sete e nove estados, respectivamente, destas Regiões, três publicam, facilmente, suas prestações de contas aos usuários. Três estados destas Regiões (Amapá, Rio Grande do Norte e Rondônia), no entanto, não divulgaram as respectivas prestações de contas, nos exercícios de 2009 e 2010. Cabe destacar o fato de que, na região Nordeste, quatro estados (Ceará, Maranhão, Rio Grande do Norte e Sergipe) não publicaram as prestações de contas anuais do exercício de 2010, e o Estado do Rio Grande do Norte não publicou, também, as de 2009.

Os estados da região Sul possuem iguais níveis de dificuldade de acesso às prestações de contas anuais, com 33,33% em cada um dos níveis, Fácil, Médio e Difícil. Nas regiões Centro Oeste e Sudeste, três estados, em cada Região, não apresentam, facilmente, suas prestações de contas nos respectivos endereços eletrônicos, ressaltando-se a situação do Distrito Federal (Região Centro Oeste), que não publicou as prestações de contas do exercício de 2010.

Ressalta-se, ainda, que, na Região Sudeste, os estados publicam suas prestações de contas no *site* da Secretaria da Fazenda, mesmo achado do estudo de Beuren e Söthe (2009). Por esta razão, observa-se que, com exceção do Estado de São Paulo, o acesso às prestações de contas dos demais estados, desta Região, foi classificado como Difícil ou Médio, por não demonstrar as informações no endereço eletrônico principal do ente nem no portal da transparência.

Outro ponto a ser destacado refere-se à diversidade de nomenclaturas utilizadas para identificar a prestação de contas dos entes da Federação, sendo utilizando, em geral, o nome “Balanço Geral”. Foram, também, observadas as nomenclaturas: “Balanços Sintéticos”, “Demonstrações Contábeis”, “Balanços Contábeis”, “Contas de gestão”, “Prestação de contas anuais” e “Relatórios”, identificando-se a falta de padronização e a possível dificuldade na captação das informações por aqueles que não estão familiarizados com tais nomenclaturas.

Essa falta de padronização, que dificulta a maior transparência no setor público, também foi observada nos estudos de Athayde (2002), García, Díaz e Rodríguez (2002), Lock (2003), Platt Neto, Cruz e Vieira (2006) e De Benedicto et al (2011), que investigaram a transparência proporcionada pelos entes públicos, por meio da internet.

No segundo momento, as prestações de contas dos entes da Federação brasileira foram analisadas, qualitativamente, com base na métrica descrita na metodologia, com o intuito de identificar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes, sendo apresentadas, de forma analítica, as situações encontradas nestas análises.

5.2 Informações evidenciadas nas prestações de contas dos entes da Federação brasileira: análise qualitativa

Cabe destacar o fato de que não foram analisadas as prestações de contas dos Estados do Amapá, do Rio Grande do Norte e de Rondônia, em virtude da não divulgação destas nos exercícios de 2009 e 2010.

5.2.1 União

Na análise das prestações de contas da União observou-se, nos exercícios de 2009 e 2010, a utilização de gráficos, tabelas, outros demonstrativos e notas explicativas que auxiliam no melhor entendimento das demonstrações contábeis. Além disso, foi divulgada a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, demonstrativo obrigatório para as empresas públicas e sociedades de economia mista, conforme MCASP – Demonstrações Contábeis.

Destaca-se, ainda, a ideia de que, nas prestações de contas da União, são mencionadas as mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público, sendo citadas as NBCASP e os MCASP, e o prazo de 2012 para a adequação a estes normativos. No tocante aos aspectos gerais das demonstrações contábeis, todavia, a União não faz menção à autoridade nem ao contador responsáveis pelas demonstrações, nem apresentou as Demonstrações do Fluxo de Caixa (DFC) e do Resultado Econômico (DRE), nos exercícios analisados.

5.2.2 Estado do Acre

O Estado do Acre, nos exercícios em análise, apresenta baixa implementação das orientações do CFC e da STN, as quais não foram mencionadas nas prestações de contas

analisadas. Quanto aos aspectos gerais das demonstrações contábeis, conforme ocorrido com a União, o Estado do Acre não apresentou a autoridade e o contador responsáveis pelas demonstrações contábeis, e somente demonstrou valores correspondentes ao período anterior para o Balanço Patrimonial.

Cabe salientar que não foram divulgadas a DFC e a DRE, nem utilizadas notas explicativas. Ao longo do relatório do setor de Contabilidade, no entanto, são apresentados gráficos e outros demonstrativos, tais como: detalhamento do superávit financeiro apurado no Balanço Financeiro, do Ativo Permanente, do Passivo Financeiro, comparando este com a disponibilidade financeira, e do Passivo Permanente, auxiliando a compreensão dos dados evidenciados.

5.2.3 Estado de Alagoas

No Estado de Alagoas, as alterações ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público também não foram mencionadas nas prestações de contas dos exercícios analisados. Novamente, observou-se que não foram evidenciadas informações acerca da autoridade e do contador responsáveis pelas demonstrações contábeis.

O ente analisado também não divulgou a DFC e a DRE, nem as notas explicativas às demonstrações contábeis. Ao longo do relatório do setor de Contabilidade, porém, foram evidenciadas tabelas, gráficos e demais demonstrativos que podem subsidiar as análises, tais como: a composição dos restos a pagar, das contas depósitos, depósitos de diversas origens e obrigações em circulação. E, ainda, análise vertical das contas dos demonstrativos, bem como comparativo, dos exercícios de 2005 a 2010, do resultado financeiro apurado no Balanço Patrimonial.

5.2.4 Estado do Amazonas

No Estado do Amazonas, verificou-se o reconhecimento, em 2010, da depreciação dos bens na Contabilidade, sendo evidenciados os critérios utilizados, tais como vida útil, valor residual, taxa anual de depreciação e valor depreciado acumulado. Estas informações, no entanto, não foram destacadas em notas explicativas, e sim ao longo do relatório do setor da Contabilidade.

Nesse relatório, são também apresentados gráficos e tabelas que orientam as análises dos usuários, bem como outros demonstrativos que fazem o comparativo entre os exercícios financeiros dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, bem como da Demonstração das Variações Patrimoniais. Ressalta-se que nem a DFC, nem a DRE foram apresentadas nos exercícios analisados.

5.2.5 Estado da Bahia

Na análise das prestações de contas do Estado da Bahia, são mencionadas informações acerca das mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público, em especial, da norma do CFC 16.10, que trata dos critérios utilizados para a avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial, e da depreciação dos bens.

Cabe salientar que não foram divulgadas a DFC, nem a DRE, no entanto, o Estado da Bahia apresentou, nos exercícios em análise, demonstrativo denominado “Balanço Econômico”, semelhante à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, no qual há o comparativo dos recursos obtidos com os aplicados.

Além disso, o Estado da Bahia demonstra, nas respectivas prestações de contas, glossário com os principais termos destacados nestas, bem como gráficos, tabelas e análises de balanços para auxiliar os usuários. No exercício de 2009, foram apresentadas informações adicionais aos demonstrativos, mas estas estavam demonstradas ao longo do relatório do setor de Contabilidade; já, em 2010, constaram em tópico próprio denominado “Notas Explicativas”.

5.2.6 Estado do Ceará

Mesmo com a utilização de gráficos e tabelas para subsidiar as análises dos dados na prestação de contas, o Estado do Ceará, com exceção do Balanço Orçamentário, não apresentou demonstrações consolidadas, mas tão somente segregada para a Administração Direta e Indireta. Tampouco foi divulgada a prestação de contas referente ao exercício de 2010, o que impediu a respectiva análise.

5.2.7 Distrito Federal

Na análise da prestação de contas do Distrito Federal, referente ao exercício de 2009, constatou-se que se trata da prestação de contas do Fundo Constitucional do Distrito Federal, não apresentando os demonstrativos estabelecidos na Lei nº 4.320/64, o que impossibilitou a análise das informações divulgadas nas demonstrações contábeis deste ente, bem como não foi publicada, no endereço eletrônico, a prestação de contas do exercício de 2010.

5.2.8 Estado do Espírito Santo

No Estado do Espírito Santo, constatou-se, nos exercícios analisados, a utilização de gráficos, tabelas e comparativos entre os exercícios financeiros, os quais auxiliam na leitura dos relatórios. A prestação de contas, relativa ao exercício de 2009, no entanto, está melhor estruturada de forma que facilita a visualização dos dados, quando comparada ao exercício de 2010, sendo utilizada maior quantidade de cores, tabelas e gráficos.

Cabe ressaltar que foram apresentados, nos dois exercícios em análise, balancetes gerais do Estado, que demonstram o comportamento das contas patrimoniais. Não foram divulgadas, porém, a DFC, a DRE, nem as identificações da autoridade e do contador responsáveis pelas demonstrações contábeis. Além disso, não foi constatada menção sobre as alterações ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público.

5.2.9 Estado de Goiás

O Estado de Goiás, como os demais estados até então analisados, não divulgou a DRE e a DFC, nos exercícios em análise, nem fez menção à autoridade e ao contador responsáveis pelas demonstrações contábeis, nem às mudanças promovidas na Contabilidade aplicada ao setor público.

Ressalta-se, ainda, que o patrimônio líquido apurado pelo Estado de Goiás é segregado em patrimônio líquido financeiro, permanente, transitório e comunitário, todavia não são destacados os critérios para esta segregação. Seria necessário o uso de notas explicativas, não destacadas na análise dos demonstrativos.

5.2.10 Estado do Maranhão

Cabe destacar que o Estado do Maranhão somente divulgou a prestação de contas referente ao exercício de 2009, impossibilitando, assim, a análise das demonstrações contábeis do exercício de 2010.

As demonstrações contábeis do exercício de 2009, com exceção do Balanço Orçamentário, não apresentaram as identificações da autoridade e do contador responsáveis por estas, nem evidenciaram uma estrutura facilmente visível, dificultando a leitura e o entendimento desses demonstrativos. Outro ponto observado refere-se à falta de divulgação da DRE, da DFC e das notas explicativas, bem como de relatório que orientasse a análise dos dados destacados nas demonstrações contábeis.

5.2.11 Estado do Mato Grosso

Na prestação de contas do Estado do Mato Grosso, constatou-se que são divulgadas as demonstrações contábeis, estabelecidas na Lei nº 4.320/64, e o relatório circunstanciado acerca destas demonstrações. Nesse relatório, são evidenciadas informações sobre os dados dos demonstrativos.

No caso do Balanço Orçamentário, são destacados: gráficos, tabelas e demais informações, bem como a segregação do resultado em orçamentário, intraorçamentário e consolidado. No Balanço Financeiro, são trazidas análises verticais das despesas por função, dos restos a pagar, comparando estes com a disponibilidade de caixa. No Balanço Patrimonial, são divulgadas análises por quocientes, bem como notas explicativas ao demonstrativo.

Foram apresentadas, nos demonstrativos contábeis, as identificações do contador responsável, com o respectivo registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), atendendo a item especificado pela norma do CFC; no entanto, não foram divulgadas a DRE e a DFC, nem destacadas as mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público.

5.2.12 Estado do Mato Grosso do Sul

No Estado do Mato Grosso do Sul, foram constatadas, nos exercícios analisados, as identificações das autoridades e do contador (com respectivo registro no CRC) responsáveis pelas demonstrações contábeis evidenciadas. Não foram divulgadas, contudo, a DFC, a DRE, as notas explicativas, bem como gráficos, tabelas e outros demonstrativos que auxiliassem o entendimento dos dados destacados nas demonstrações contábeis.

5.2.13 Estado de Minas Gerais

No tocante à análise das demonstrações contábeis do Estado de Minas Gerais, constatou-se que a consolidação destas somente foi evidenciada de forma resumida e ao longo do relatório da área de Contabilidade, não sendo possível observar a estrutura das demonstrações consolidadas de forma integral, como verificado nos demais entes, até então analisados.

Ressalta-se que não foram evidenciadas informações acerca da autoridade e do contador responsáveis pelas demonstrações contábeis, nem às notas explicativas à estas. Ao longo do relatório da área contábil, no entanto, são destacadas informações, gráficos, tabelas e demais demonstrativos que auxiliam a análise dos dados.

Verificou-se, ainda, nos exercícios analisados, que não foram evidenciadas a DFC e a DRE, e que são mencionados aspectos da NBC T 16.4, norma do CFC, acerca das variações patrimoniais, ou seja, quanto às mudanças na Contabilidade aplicada ao setor público, o ente somente fez menção a esta norma.

5.2.14 Estado do Pará

O Estado do Pará apresenta, de forma consolidada, as demonstrações contábeis do exercício, os pareceres técnicos do Tribunal de Contas e os relatórios contábeis e do controle interno, nos exercícios analisados. Divulga, ainda, as notas explicativas às demonstrações contábeis e demais demonstrativos, bem como gráficos, tabelas e informações, que subsidiam as análises.

Não foram publicadas, no entanto, a DFC e a DRE, nem as identificações da autoridade e do contador responsáveis pelos demonstrativos contábeis. Quanto às mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público, somente foi observada menção à norma CFC nº 16.9, que trata da depreciação, amortização e exaustão, no relatório do controle interno, a fim de esclarecer recomendação feita pelo Tribunal de Contas.

5.2.15 Estado da Paraíba

No tocante à análise das demonstrações contábeis do Estado da Paraíba, observou-se, nos exercícios analisados, o destaque para a autoridade e o contador (com respectivo registro no CRC) responsáveis pelos demonstrativos. Foram apresentados, também, gráficos, tabelas e análises verticais e horizontais. Não foram evidenciadas, porém, a DFC e a DRE, nem mencionadas as mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público.

Ressalta-se, ainda, que não foram verificadas, nas prestações de contas do Estado da Paraíba, notas explicativas, mesmo sendo destacado, no exercício de 2010, o fato de que o relatório elaborado pelo setor da Contabilidade se refere às notas explicativas e tem o “objetivo de complementar as informações não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis”.

5.2.16 Estado do Paraná

Ressalta-se que o Estado do Paraná apresentou, nas prestações de contas dos exercícios analisados, outros demonstrativos, tais como memórias de cálculo dos valores das demonstrações, comportamento das dívidas, superávit orçamentário, bem como notas explicativas às demonstrações contábeis, com exceção do Balanço Orçamentário. Não divulgou, contudo, a DRE e a DFC, nem fez menção às mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público.

5.2.17 Estado de Pernambuco

O Estado de Pernambuco fez destaque nas demonstrações contábeis, nos exercícios analisados, para a autoridade e o contador (com respectivo registro no CRC)

responsáveis, bem como apresentou notas explicativas ao Balanço Orçamentário e Patrimonial, e informações complementares, tais como o balancete da execução orçamentária.

Este ente não publicou, todavia, a DRE e a DFC, não fez menção às mudanças na Contabilidade aplicada ao setor público, nem utilizou gráficos e tabelas para auxiliar na leitura das informações destacadas nas prestações de contas.

5.2.18 Estado do Piauí

No Estado do Piauí constataram-se, nos exercícios analisados, as identificações das autoridades e do contador (com respectivo registro no CRC) responsáveis pelas demonstrações contábeis evidenciadas, bem como tabelas, gráficos e outros demonstrativos que complementam os dados dos demonstrativos.

Não foram divulgadas, porém, a DFC, a DRE, as notas explicativas e demais anexos exigidos com as mudanças da Contabilidade, como o que demonstra o superávit/déficit financeiro, apurado no Balanço Patrimonial, faltando este demonstrativo expresso no relatório da Contabilidade.

5.2.19 Estado do Rio de Janeiro

Na análise das prestações de contas do Estado do Rio de Janeiro, constatam-se o envolvimento deste Estado com as mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público e a preocupação de tornar transparente aos usuários o processo de adaptação a estas mudanças. Tanto em 2009, quanto em 2010, foram destacadas, no relatório da gestão, elaborado pela área de Contabilidade, as atividades desenvolvidas pelo Estado do Rio de Janeiro, no intuito de atender ao cronograma estabelecido pela STN.

Dentre as atividades inventariadas, cabe destacar a realização de treinamentos com os servidores e a participação em seminários e eventos, conforme enfatizado no relatório da gestão do exercício de 2009:

Destacamos que, ao lado das mudanças na gestão pública, a motivação, o treinamento e a qualificação das equipes responsáveis pela implementação

são de fundamental importância na transição para a Contabilidade Patrimonial Integral. Uma mudança dessa magnitude não é possível, sem considerar os aspectos humanos envolvidos (RIO DE JANEIRO, 2009).

No relatório da gestão do exercício de 2009, ainda é salientado que “[...] preparando-se para as exigências que advirão para convergência às normas internacionais de Contabilidade, passou a apresentar, a partir do exercício de 2008, a "Demonstração do Fluxo de Caixa", conforme Pronunciamento Técnico CPC 03[...]”. Destarte, foi constatada, nos exercícios em análise, a publicação deste demonstrativo pelo método direto.

Destacam-se, ainda, a elaboração de notas explicativas e a apresentação de informações adicionais com a utilização de gráficos, tabelas, glossário e análises temporais e por quocientes para auxiliar o entendimento dos dados.

5.2.20 Estado do Rio Grande do Sul

No Estado do Rio Grande do Sul, as demonstrações contábeis não trazem a identificação da autoridade e do contador responsáveis por estas, nem foram divulgadas a DFC e a DRE. Por outro lado, constataram-se notas explicativas aos Balanços Orçamentário e Patrimonial e, ainda, gráficos e tabelas que auxiliam a leitura dos dados constantes no Balanço Orçamentário. Verificou-se, ainda, a falta de menção às mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público

5.2.21 Estado de Roraima

Cabe ressaltar que o Estado de Roraima somente divulgou a prestação de contas referente ao exercício de 2009, impossibilitando, assim, a análise das demonstrações contábeis do exercício de 2010. As demonstrações contábeis do exercício de 2009 não trouxeram as identificações da autoridade e do contador responsáveis por estas, tampouco evidenciaram a DRE, a DFC e as notas explicativas, bem como relatório que orientasse a análise dos dados destacados nas demonstrações contábeis.

5.2.22 Estado de Santa Catarina

No tocante à evidenciação do Estado de Santa Catarina, observou-se o empenho deste Estado em tornar transparente para a sociedade às mudanças ocasionadas na Contabilidade aplicada ao setor público. Nas prestações de contas dos exercícios analisados foi ressaltado que:

[...] diversas legislações estão sendo editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional e pelo Conselho Federal de Contabilidade quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

[...]

As demonstrações contábeis apresentadas nesse Relatório Técnico foram elaboradas com observância às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e aos princípios contábeis geralmente aceitos, às disposições da Lei Federal nº 4.320/64 e da Lei Complementar Federal nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e atendendo à Lei Orçamentária Anual, Lei Estadual nº 14.359, de 21 de janeiro de 2008.

[...]

Na medida do possível, buscou-se apresentar as demonstrações contábeis atendendo ao Volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009 (SANTA CATARINA, 2009; 2010).

Desta forma, pode-se constatar que este Ente divulgou o Balanço Patrimonial em conformidade com a estrutura proposta pela STN. Destaca-se, ainda, a utilização de notas explicativas, tabelas, gráficos, análises por indicadores e metodologia para o cálculo de determinadas contas patrimoniais, tal como a perda com a Dívida Ativa, que auxiliam na leitura dos dados.

Além disso, foi evidenciada a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, obrigatória para as empresas públicas e sociedades de economia mista. E, no exercício de 2010, foi divulgada a Demonstração do Fluxo de Caixa pelo método direto.

5.2.23 Estado de São Paulo

Na análise das prestações de contas do Estado de São Paulo, as demonstrações contábeis não trazem a identificação da autoridade e do contador responsáveis por estas, nem foram divulgadas a DFC e a DRE. Por outro lado, constataram-se notas explicativas aos

Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e, ainda, gráficos e tabelas que auxiliam a leitura dos dados constantes nestes demonstrativos. Verificou-se a falta de menção às mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público.

5.2.24 Estado de Sergipe

Salienta-se que o Estado de Sergipe somente divulgou a prestação de contas referente ao exercício de 2009, impossibilitando, assim, a análise das demonstrações contábeis do exercício de 2010.

As demonstrações contábeis do exercício de 2009 trouxeram a identificação do contador responsável por estas, valores correspondentes ao período anterior, com exceção do Balanço Orçamentário e da Demonstração das Variações Patrimoniais, bem como notas explicativas ao Balanço Orçamentário e Patrimonial, e outros demonstrativos, tais como superávit/déficit financeiro e composição dos créditos adicionais. No entanto, não foram evidenciadas a DRE, a DFC, nem mencionadas as alterações ocorridas na Contabilidade.

5.2.25 Estado de Tocantins

Na análise das prestações de contas do Estado de Tocantins, verificaram-se, nos exercícios analisados, a apresentação de notas explicativas para os Balanços Orçamentário e Patrimonial e o comparativo dos valores correspondentes ao exercício anterior somente para este último Balanço.

Cabe destacar que não foram apresentados o saldo do exercício anterior utilizado para a abertura de créditos adicionais, nem o superávit/déficit financeiro apurado no exercício, mas estes valores foram enfatizados nas notas explicativas e no relatório da área contábil.

Foram também divulgadas análises verticais e horizontais realizadas nas contas dos Balanços Orçamentário, Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, bem como Balancete Geral do Exercício. O Estado de Tocantins ainda menciona nas prestações de contas as alterações ocorridas na Contabilidade, principalmente quanto aos registros de depreciação, ao enfatizar que:

No que tange à Depreciação dos Bens Móveis, continuam em andamento os estudos técnicos para implantação dos procedimentos contábeis, em cumprimento à Resolução n.º 1.136/2008, do Conselho Federal de Contabilidade [...] à Portaria n.º 664, de 30 de novembro de 2010, da Secretaria do Tesouro Nacional, onde determina prazo para implantação [...] (TOCANTINS, 2009; 2010).

5.2.26 Síntese da análise qualitativa

Da análise qualitativa das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, inseridas nas prestações de contas anuais, observou-se que estes entes utilizaram o relatório da Contabilidade para apontar os critérios e demais informações sobre os dados dos demonstrativos contábeis.

No Gráfico 3, é apresentado o quantitativo de entes da Federação brasileira que demonstram informações adicionais das demonstrações contábeis em relatórios, desenvolvidos pela área de Contabilidade.

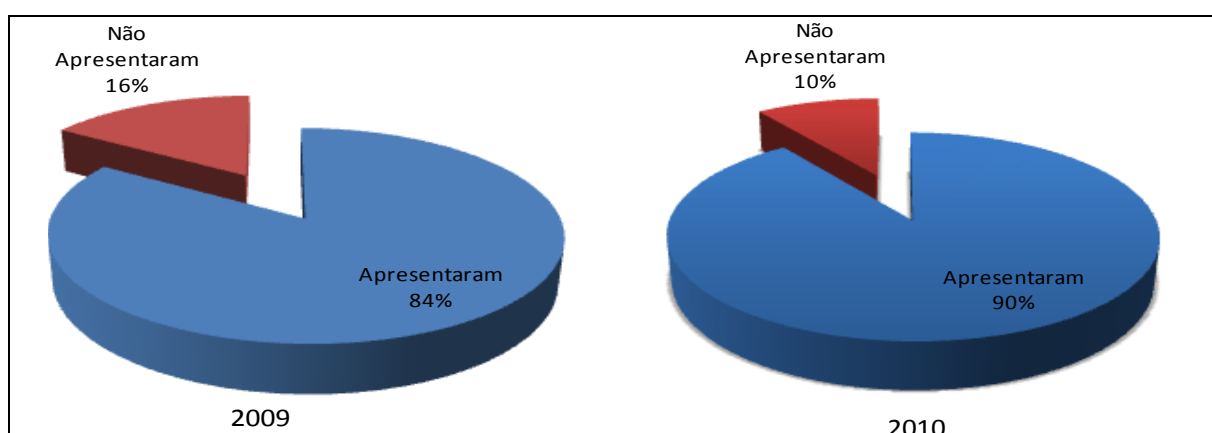


Gráfico 3 – Apresentação de relatório da área da Contabilidade

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Ao considerar apenas os entes que divulgaram prestações de contas, observa-se, na análise do Gráfico 3, que somente, em 2009, quatro estados (Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul e Roraima), e, em 2010, dois estados (Goiás e Mato Grosso do Sul) não apresentaram relatórios da área de Contabilidade, nem evidenciaram notas explicativas, dificultando, assim, a análise das demonstrações apresentadas pelos usuários.

Verificou-se que os entes da Federação brasileira integrantes da amostra divulgam, nestes relatórios da área de Contabilidade, demais informações acerca de itens

econômicos, sociais e financeiros, também observados na pesquisa de García, Díaz e Rodríguez (2002), bem como demais demonstrativos, utilizando gráficos, tabelas e técnicas de análise de balanços para auxiliar os usuários nas análises.

Esta constatação corrobora os estudos de Beuren e Söthe (2009), que identificaram o uso de gráficos e ilustrações pelos entes para evidenciar informações. Cabe mencionar os achados da pesquisa de Gallon et al (2011) e De Benedicto et al (2011), que constataram, pelo prisma dos eleitores, a necessidade da inserção de notas explicativas, glossários e gráficos para melhor compreensão dos relatórios públicos.

Após a análise das prestações de contas dos entes da Federação brasileira, são destacadas as ponderações acerca do nível de evidenciação encontrado, com base na metodologia descrita.

5.3 Nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira e respectiva evolução

Na Tabela 1, são demonstrados os somatórios das pontuações atribuídas a cada ente da Federação brasileira integrante da amostra, baseada na métrica estabelecida na metodologia (Apêndice A).

Tabela 1 – Nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira

REGIÃO	ENTE DA FEDERAÇÃO ESTADOS	NOTA DE EVIDENCIAÇÃO				
		2010 (1)	POSIÇÃO 2010	2009 (2)	POSIÇÃO 2009	VARIAÇÃO (1) - (2)
NORTE	Acre	15	16°	15	18°	0
	Amapá	0	21°	0	24°	0
	Amazonas	16	14°	15	17°	1
	Pará	26	3°	26	3°	0
	Rondônia	0	21°	0	24°	0
	Roraima	0	21°	14	22°	-14
	Tocantins	19	9°	19	9°	0
NORDESTE	Alagoas	15	17°	15	19°	0
	Bahia	22	7°	18	10°	4
	Ceará	0	21°	0	24°	0
	Maranhão	0	21°	18	13°	-18
	Paraíba	13	19°	13	23°	0
	Pernambuco	18	10°	18	11°	0
	Piauí	16	15°	16	16°	0
	Rio Grande do Norte	0	21°	0	24°	0
Sergipe	0	21°	21	7°	-21	

REGIÃO	ENTE DA FEDERAÇÃO ESTADOS	NOTA DE EVIDENCIAÇÃO				
		2010 (1)	POSIÇÃO 2010	2009 (2)	POSIÇÃO 2009	VARIAÇÃO (1) - (2)
CENTRO OESTE	Distrito Federal	0	21°	0	24°	0
	Goiás	12	20°	15	21°	-3
	Mato Grosso	24	6°	24	6°	0
	Mato Grosso do Sul	15	18°	15	20°	0
SUDESTE	Espírito Santo	24	5°	24	5°	0
	Minas Gerais	17	12°	17	14°	0
	Rio de Janeiro	26	4°	24	4°	2
	São Paulo	18	11°	18	12°	0
SUL	Paraná	20	8°	19	8°	1
	Rio Grande do Sul	17	13°	17	15°	0
	Santa Catarina	32	1°	27	2°	5
	UNIÃO	28	2°	29	1°	-1

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Cabe ressaltar que as notas 0 (zero), obtidas pelos Estados do Amapá, Rio Grande do Norte e Rondônia, nos exercícios em análise, e do Ceará, Distrito Federal, Maranhão, Roraima e Sergipe, no exercício de 2010, são resultantes da não publicação das prestações de contas, conforme exposto no Quadro 22.

O Estado do Ceará e o Distrito Federal obtiveram nota 0 (zero), também, no exercício de 2009, em virtude de apresentarem, respectivamente, dados não consolidados, ou seja, divulgaram os demonstrativos contábeis separados para a Administração Direta e Indireta, e prestação de contas referente ao fundo constitucional do Distrito Federal, sem a evidenciação das demonstrações contábeis.

Observa-se, na Tabela 1, que, no exercício de 2009, as maiores pontuações foram alcançadas pela União (29), Estados de Santa Catarina (27), Pará (26), Rio de Janeiro (24), Espírito Santo (24) e Mato Grosso (24), ocorrendo o mesmo comportamento, no exercício de 2010, com exceção da União, que ficou em 2º lugar (28), do Estado de Santa Catarina, o qual alcançou a 1ª posição (32), e do Estado do Rio de Janeiro, que alcançou a 4ª posição (26), em 2010.

Quanto às maiores variações positivas do nível de evidenciação, estas foram alcançadas pelos Estados de Santa Catarina e Bahia, que aumentaram, respectivamente, cinco e quatro pontos, ao comparar a evidenciação realizada no exercício de 2010 com 2009.

No tocante às pontuações de evidenciação do Estado da Bahia, observa-se, no exercício de 2010, um acréscimo de 22,22%, quando comparado a 2009. Este aumento

decorreu, principalmente, da evidenciação de notas explicativas às demonstrações contábeis. Já no Estado de Santa Catarina o aumento de 18,52% da pontuação obtida em 2010 (32), se comparada a 2009 (27), foi resultado da maior evidenciação de notas explicativas, bem como a divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa, pelo método direto, e do Demonstrativo de superávit/déficit financeiro, apurado no Balanço Patrimonial.

O aumento da pontuação do Estado do Rio de Janeiro no exercício de 2010 (26), quando comparada a 2009 (24), resulta da evidenciação do item “Discrimina as outras variações patrimoniais existentes”, da unidade de análise Demonstração das Variações Patrimoniais, bem como pela apresentação de notas explicativas à Demonstração dos Fluxos de Caixa.

No Estado do Amazonas, verificou-se um acréscimo na pontuação, no exercício de 2010 (16), se comparado a 2009 (15), quanto ao atendimento das orientações do CFC e da STN, uma vez que este órgão reconheceu a depreciação de seus bens na Contabilidade e evidenciou os critérios utilizados, tais como vida útil, valor residual, taxa anual de depreciação e valor depreciado acumulado.

No concernente ao crescimento da pontuação de evidenciação do Estado do Paraná, ao se comparar 2010 (20) com 2009 (19), constata-se que o acréscimo de um ponto foi ocasionado pela evidenciação, em 2010, no Balanço Patrimonial do item “No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores”.

Já acerca das maiores variações negativas do nível de evidenciação, mencionam-se as situações dos Estados de Sergipe, Maranhão e Roraima, que obtiveram, em 2009, notas 21, 18 e 14, respectivamente, mas, em 2010, por não divulgarem a prestação de contas do exercício, obtiveram nota 0.

Relativamente à redução da pontuação de evidenciação da União, em 2010 (28), se comparada ao exercício de 2009 (29), refere-se à não apresentação, naquele exercício, do item “No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores”. Outra diferença a ser destacada relaciona-se ao melhor tratamento das notas explicativas em 2010, trazendo aspectos que detalham os dados

evidenciados nas demonstrações contábeis, tais como mudanças nas práticas contábeis, principalmente quanto ao registro da depreciação, amortização e exaustão e dos créditos vencidos da Dívida Ativa.

A situação constatada nas pontuações de divulgação das demonstrações contábeis do Estado de Goiás, na qual foi verificada uma diminuição de três pontos, quando se compara 2010 com 2009, foi ocasionada pela não divulgação, em 2010, de outros demonstrativos, apresentados no relatório da gestão financeira de 2009.

Buscou-se, também, analisar se houve evolução significativa no nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação nos exercícios analisados, e, para tanto, foi empregado o Teste de Wilcoxon, dada a não normalidade dos dados (*p-value* de 0,008), conforme mencionado na metodologia.

De acordo com o referido teste, verificou-se que não há diferença significativa, estatisticamente, no nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação entre os exercícios de 2009 e 2010, em virtude de o *p-value* (0,514) ter sido superior ao nível de significância adotado na pesquisa (0,05). Assim, constata-se que, mesmo com as variações do nível de evidenciação verificadas, estatisticamente, estas variações não são significativas para confirmar a evolução das pontuações dos entes analisados, nos exercícios de 2009 e 2010.

Quanto à distribuição das pontuações dos entes da Federação analisados, apresenta-se o Gráfico 4, no qual é demonstrada esta distribuição, em intervalos, para os exercícios de 2009 e 2010.

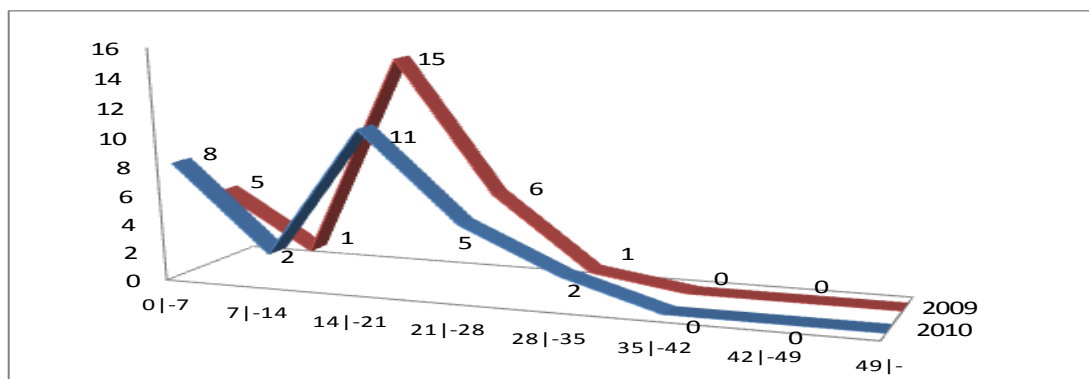


Gráfico 4 – Distribuição das notas de evidenciação dos entes da Federação
Fonte: Dados da pesquisa (2011).

No Gráfico 4, as pontuações de evidenciação dos entes da Federação brasileira foram segregadas em oito intervalos, constatando-se que, independentemente do exercício analisado, o intervalo contemplando as pontuações 14 a 20 é aquele com o maior número de entes brasileiros, ou seja, 15 (53,57%), em 2009, e 11 (39,29%), em 2010, seguido dos intervalos com as pontuações 0 a 6, e 21 a 27, que contemplam cinco (17,86%) e seis (21,43%) entes, no exercício de 2009, e oito (28,57%) e cinco (17,86%) entes, no exercício de 2010.

Ao considerar somente as pontuações dos entes da Federação brasileira que divulgaram as demonstrações contábeis, ou seja, 23, em 2009, e 20, em 2010, apresenta-se, na Tabela 2, a estatística descritiva destas pontuações.

Tabela 2 – Estatística descritiva das pontuações de evidenciação

Moda		Mínimo		Máximo		Média		Desvio Padrão	
2010	2009	2010	2009	2010	2009	2010	2009	2010	2009
15	15	12	13	32	29	19,65	19,0	5,43	4,54

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Na análise dos dados da Tabela 2, observa-se que a moda das pontuações de evidenciação dos entes da Federação brasileira foi 15, nos exercícios de 2009 e 2010, ou seja, de forma recorrente, os entes somente evidenciam 15 das 51 categorias (29,41%) da métrica utilizada no estudo. Todavia, ao observar a média das pontuações, verifica-se que os entes evidenciam cerca de 19 das 51 categorias (37,25%).

Constata-se, ainda, um aumento, tanto na quantidade de categorias evidenciadas por determinado ente em 2010 (32), se comparado a 2009 (29), como na média das pontuações dos entes da Federação no exercício de 2010 (19,65), ao comparar com 2009 (19,0), no entanto, o desvio padrão, naquele exercício, apresenta-se maior, o que torna a distribuição das pontuações mais assimétrica.

Mesmo com a aparente situação de melhora na evidenciação dos entes, no exercício de 2010, cabe salientar, que neste exercício, conforme já comentado, foi verificada uma maior quantidade de entes que não divulgaram suas demonstrações contábeis, se comparado a 2009.

Para a análise, conforme a região geográfica, na Tabela 3, apresenta-se a estatística descritiva das pontuações de evidenciação dos entes da Federação brasileira.

Tabela 3 – Estatística descritiva das pontuações de evidenciação, por região geográfica

Região	Moda		Mínimo		Máximo		Média		Desvio Padrão	
	2010	2009	2010	2009	2010	2009	2010	2009	2010	2009
Norte	0	0; 15	0	0	26	26	10,86	12,71	1,07	9,59
Nordeste	0	18	0	0	22	21	9,3	13,22	9,18	7,82
Centro Oeste	-	15	0	0	24	24	12,75	13,5	9,91	9,95
Sudeste	-	24	17	17	26	24	21,25	20,75	4,43	3,77
Sul	-	-	17	17	32	27	23	21	7,94	5,29
Brasil*	0	0; 15	0	0	32	29	14,03	15,6	10,12	8,47

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

* União e Estados.

Na Tabela 3, constata-se que os extremos do Brasil, regiões Norte (26; 26) e Sul (27; 32), obtiveram as maiores pontuações, nos exercícios em análise, seguidos das Regiões Sudeste (24; 26), Centro Oeste (24; 24) e Nordeste (21; 22).

Quanto às menores pontuações, estas foram obtidas pelas Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste (zero), nos exercícios analisados. Ao observar-se a média das pontuações, verifica-se que, em 2009 e 2010, Sul e Sudeste foram as regiões com as melhores médias, estando estas acima da média do Brasil. Salienta-se que estas regiões possuem o menor quantitativo de estados, e que nenhum destes logrou a pontuação 0 (zero), no que tange à análise das prestações de contas.

Corroborando esta análise, observou-se que, com exceção da região Norte, no exercício de 2010, estas regiões apresentam os menores desvios padrão, ou seja, menor variação entre os dados, conforme demonstra a Tabela 3.

Para verificar a existência de diferenças estatísticas do nível de evidenciação entre as regiões brasileiras, utilizou-se o teste Kruskal-Wallis, constatando-se a não existência de diferenças significativas, estatisticamente, nos exercícios de 2009 (*p-value* 0,193) e 2010 (*p-value* 0,082). Ao agrupar, utilizando o critério de quantidade de estados, as regiões Norte e Nordeste e as regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul, observa-se, entretanto, que, somente para o exercício de 2010, com o auxílio do teste Mann-Whitney (*p-value* 0,029), há diferenças estatisticamente significativas entre os níveis de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes destes grupos.

5.4 Itens evidenciados pelos entes da Federação brasileira

Com respeito à observância dos itens de evidenciação pelos entes da Federação brasileira, com base em métrica desenvolvida em obediência às orientações da STN e do CFC, segue a Tabela 4, na qual são expostos o quantitativo e o percentual de divulgação desses itens.

Tabela 4 – Itens evidenciados pelos entes da Federação brasileira

UNIDADE DE ANÁLISE	CATEGORIAS	2010		2009	
		QUANT.	%	QUANT.	%
Aspectos gerais das Demonstrações Contábeis	Apresenta a identificação:				
	- da entidade do setor público;	20	71,4	23	82,1
	- da autoridade responsável;	4	14,3	5	17,9
	- do contabilista.	8	28,6	10	35,7
	Demonstra valores correspondentes ao período anterior.	7	25	8	28,6
Balanço Orçamentário	Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas:				
	- Previsão Inicial;	3	10,7	4	14,3
	- Previsão Atualizada;	4	14,3	4	14,3
	- Receitas Realizadas;	20	71,4	23	82,1
	- Saldo.	20	71,4	23	82,1
	As Receitas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de espécie.	0	0	0	0
	Faz menção ao saldo de exercício anteriores, utilizado para a abertura de créditos adicionais.	2	7,14	2	7,14
	Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas:				
	- Dotação Inicial;	2	7,14	2	7,14
	- Dotação Atualizada;	20	71,4	22	78,6
	- Despesas Empenhadas;	0	0	0	0
	- Despesas Liquidadas;	0	0	0	0
	- Despesas Pagas;	0	0	0	0
	- Saldo da Dotação.	20	71,4	23	82,1
	As Despesas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de grupo de natureza da despesa.	7	25	8	28,6
	As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas, segregando aquelas relacionadas com o refinanciamento ou amortização da dívida.	0	0	0	0
Apresenta os anexos de execução dos restos a pagar processados e não processados.	0	0	0	0	
Faz uso de:					
- notas explicativas;	10	35,7	11	39,3	
- outros demonstrativos.	17	60,7	19	67,9	
Balanço Financeiro	As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas por destinação dos recursos.	1	3,57	0	0
	São evidenciados:				
	- as transferências financeiras recebidas e concedidas;	12	42,9	14	50
	- os recebimentos e pagamentos extraorçamentários;	20	71,4	23	82,1
	- os saldos em espécie do exercício anterior e seguinte.	20	71,4	23	82,1
	Faz uso de:				
- notas explicativas;	7	25	6	21,4	
- outros demonstrativos.	14	50	16	57,1	

UNIDADE DE ANÁLISE	CATEGORIAS	2010		2009	
		QUANT.	%	QUANT.	%
Balço Patrimonial	Segrega os ativos e os passivos em circulantes e não circulantes.	1	3,57	1	3,57
	Não utiliza contas genéricas, tais como “outras” contas a receber, a pagar.	0	0	0	0
	As transações efetuadas com terceiros são evidenciadas de forma segregada.	4	14,3	6	21,4
	No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.	5	17,9	7	25
	Apresenta contas redutoras no ativo, tais como depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável.	13	46,4	15	53,6
	Apresenta o Patrimônio Líquido, conforme determina o MCASP.	5	17,9	7	25
	Segrega os ativos e passivos em financeiro e permanente.	15	53,6	17	60,7
	Evidencia os saldos referentes às contas de compensação.	20	71,4	23	82,1
	É evidenciado o demonstrativo de superávit/déficit financeiro, apurado no Balço Patrimonial.	1	3,57	1	3,57
	Faz uso de:				
	- notas explicativas;	12	42,9	13	46,4
- outros demonstrativos.	16	57,1	18	64,3	
Demonstração das Variações Patrimoniais	Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas.	0	0	0	0
	Discrimina as outras variações patrimoniais.	9	32,1	9	32,1
	Faz uso de:				
	- notas explicativas;	4	14,3	4	14,3
- outros demonstrativos.	11	39,3	10	35,7	
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Apresenta este demonstrativo.	2	7,14	1	3,57
	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.	2	7,14	1	3,57
	Faz uso de notas explicativas.	2	7,14	0	0
Demonstração do Resultado Econômico	Apresenta este demonstrativo.	0	0	0	0
	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.	0	0	0	0
	Faz uso de notas explicativas.	0	0	0	0
Notas explicativas	- inclui os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis;	12	42,9	14	50
	- divulga demais informações, tais como patrimoniais, orçamentárias, econômicas, financeiras, legais, físicas, sociais e de desempenho; e	12	42,9	12	42,9
	- apresenta outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações	9	32,1	9	32,1

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Da análise da Tabela 4, verifica-se que os itens: “Apresentam a identificação: - da entidade do setor público”; “Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Receitas Realizadas”; e “- Saldo”; “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Saldo da Dotação”; “São evidenciados: - os recebimentos e pagamentos extraorçamentários”; e “- os saldos em exercício do exercício anterior e seguinte”; e “Evidencia os saldos referentes às contas de compensação”, foram divulgados por 23

(82,10%) entes da Federação brasileira, em 2009, tornando-se os itens mais evidenciados neste período. Ao considerar somente os entes que apresentaram as prestações de contas (24), com as respectivas demonstrações contábeis, observa-se que os itens mencionados foram evidenciados pela totalidade dos entes.

Já em 2010, além dos itens supracitados, foi também mais divulgado o item “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Dotação Atualizada”. Estes itens foram evidenciados por 20 entes (71,4%), mas se forem considerados somente aqueles que apresentaram as prestações de contas, todos evidenciaram esse item.

A situação constatada pode ser explicada, primeiramente, pela necessidade de vincular os dados das prestações de contas a determinado ente público, por isso o alto índice de evidenciação do item “Apresentam a identificação: - da entidade do setor público”. Cabe ressaltar, entretanto, o fato de que, em 2009, o Balanço Orçamentário do Estado do Maranhão não fez menção ao Estado e tão somente destacou, ao final do demonstrativo, o local (São Luís) e a data.

No tocante aos itens do Balanço Orçamentário: “Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Receitas Realizadas”; e “- Saldo”; “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Dotação Atualizada”; e “- Saldo da Dotação”, salienta-se que a expressiva evidenciação destes itens pelos entes pode ser justificada pelas exigências da Lei nº 4.320/64, no artigo 102, sobre a demonstração das receitas e das despesas previstas em confronto com as realizadas; bem como, no artigo 90, que enfatiza a evidenciação, pela Contabilidade, do montante de créditos orçamentários vigentes, da despesa empenhada e da realizada, e do saldo disponível.

Assim, considerou-se contraditória a situação de baixa evidenciação dos itens “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Despesas empenhadas”; e “- Despesas liquidadas”, uma vez que estes itens não foram divulgados, em 2009 e 2010, por nenhum dos entes da Federação. Ressalta-se que os entes somente fazem destaque para as denominadas “Despesas Executadas”, mas não é estabelecido, em notas explicativas, se esta execução é referida à despesa empenhada ou liquidada.

Quanto aos itens “São evidenciados: - os recebimentos e pagamentos extraorçamentários”; e “- os saldos em exercício do exercício anterior e seguinte”, categorias da unidade de análise Balanço Financeiro, salienta-se que a expressividade de divulgação destes itens pode ser justificada pela obrigatoriedade, apontada no artigo 103 da Lei nº 4.320/64, que exige a demonstração, no Balanço Financeiro, da receita e da despesa orçamentárias e extraorçamentária, bem como dos saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Como possível interpretação do alto percentual de evidenciação do item “Evidencia os saldos referentes às contas de compensação”, categoria do Balanço Patrimonial, pode-se destacar o artigo 105 da Lei nº 4.320/64, que indica a demonstração, no Balanço Patrimonial, dentre outras informações, das contas de compensação.

Com respaldo na situação dos itens mais divulgados pelos entes da Federação, nos exercícios de 2009 e 2010, analisaram-se os itens menos divulgados. Em destaque, cabe apresentar aqueles que não foram divulgados por nenhum ente, e, assim, obtiveram pontuação zero:

- no Balanço Orçamentário, “As Receitas Orçamentárias são apresentadas até o nível de espécie”; “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Despesas Empenhadas”, “- Despesas Liquidadas”, e “- Despesas Pagas”; “As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas, segregando aquelas relacionadas com o refinanciamento ou amortização da dívida”; “Apresenta os anexos de execução dos restos a pagar processados e não processados”.
- no Balanço Patrimonial, “Não utiliza contas genéricas, tais como outras contas a receber, a pagar”.
- na Demonstração das Variações Patrimoniais, “Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas”; e
- na Demonstração do Resultado Econômico, “Apresenta este demonstrativo”; “Segue a estrutura proposta no Manual da STN”; “Faz uso de notas explicativas”.

No que se refere à situação de baixa evidenciação dos itens do Balanço Orçamentário, observou-se que os entes não demonstram as receitas até o nível de espécie, destacando, tão somente, a categoria e subcategoria econômica, fato este também observado nas despesas; ou seja, com exceção de oito entes, em 2009, e sete, em 2010, os entes da Federação divulgam as despesas segregadas pelos créditos iniciais e suplementares, extraordinários e especiais e não até o nível de grupo de natureza de despesa, como orienta o MCASP.

Quanto à não evidenciação dos anexos de execução dos restos a pagar processados e não processados, enfatiza-se a situação do Estado do Espírito Santo que, em 2010, mencionou nas notas explicativas o montante dos restos a pagar processados e não processados, mas não indicou a execução destes, conforme estabelece o referido anexo.

Na situação de não divulgação do item da Demonstração das Variações Patrimoniais, “Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas”, verificou-se, nas análises realizadas, que os entes da Federação fazem a evidenciação deste demonstrativo, baseada no modelo da Lei nº 4.320/64, segregando as receitas e as despesas somente pelos aspectos orçamentários e extraorçamentários, sem destacar enfoques qualitativos e quantitativos.

Com referência à unidade de análise Demonstração do Resultado Econômico, salienta-se que nenhuma das categorias, inseridas nesta unidade, foi evidenciada pelos entes públicos, corroborando-se, pois, o exposto por Silva (2009), ao destacar que este demonstrativo levará algum tempo para ser elaborado pelos entes públicos, dada a dificuldade de implementação de sistemas de custos na Administração Pública, mesmo com a obrigatoriedade estabelecida desde 2000, com a Lei Complementar nº 101 (LRF).

Acerca dos itens mais evidenciados pelos entes da Federação brasileira, conforme mensuração em cada unidade de análise, expõe-se o Gráfico 5.

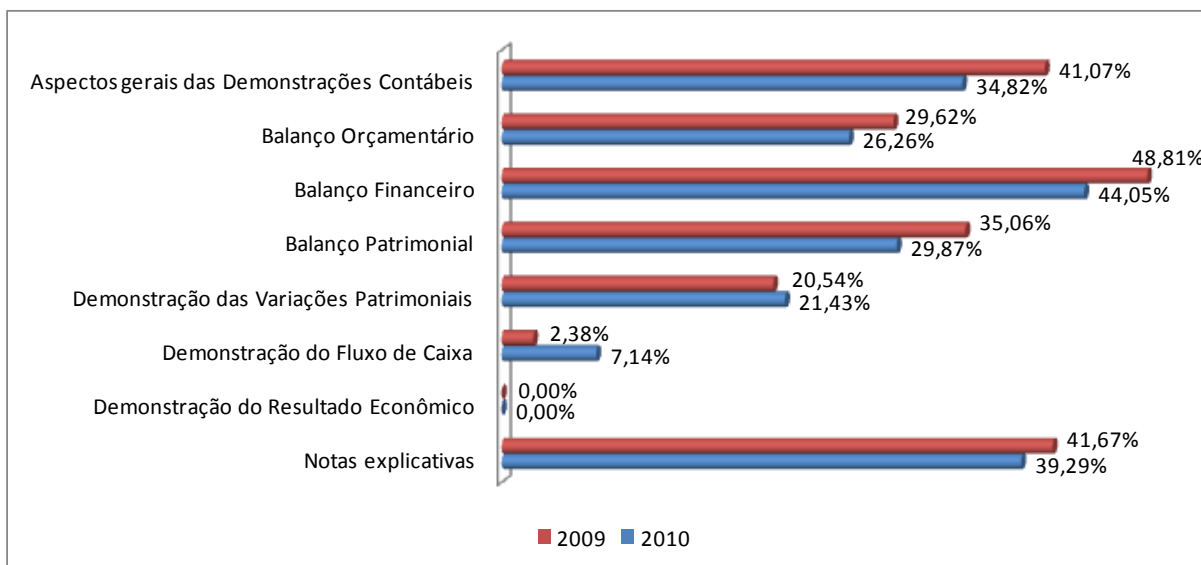


Gráfico 5 – Nível evidenciação, por unidade de análise
Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Ao examinar o Gráfico 5, verifica-se que a unidade de análise que obteve o maior percentual de evidenciação, nos exercícios analisados, foi a Demonstração do Balanço Financeiro, ou seja, 48,81% e 44,05% dos itens que compõem esta unidade foram evidenciados pelos entes da Federação brasileira, nos exercícios de 2009 e 2010.

Este fato pode ser explicado, em virtude das poucas mudanças ocorridas neste demonstrativo com o processo de convergência, observando-se que a principal alteração corresponde à apresentação das Receitas e das Despesas por destinação de recursos. Ressalta-se que este item foi, parcialmente, divulgado apenas pelo Estado de Alagoas, em 2010, o qual demonstrou as receitas, deduzidas das vinculações, e as despesas por funções. Neste ponto, cabe informar que 14 entes, em 2009, e 13 entes, em 2010, discriminaram as despesas no Balanço Financeiro por funções (legislativa, saúde, educação etc).

Na unidade de análise Demonstração dos Fluxos de Caixa, constata-se que este demonstrativo somente foi evidenciado pelos Estados do Rio de Janeiro, em ambos os exercícios, e Santa Catarina, no exercício de 2010, elaborados pelo método direto e com base na estrutura da STN.

Quanto à unidade de análise do Balanço Patrimonial, estranhou-se a não evidenciação, por parte da União e dos Estados de Amapá, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Piauí e Roraima, dos ativos e passivos, segregados em financeiro e permanente, uma

vez que esta classificação já era estabelecida, no artigo 105, da Lei nº 4.320/64, e imprescindível para a elaboração do demonstrativo do superávit/déficit financeiro, item que também compõe a unidade de análise do Balanço Patrimonial, evidenciado, somente, pelo Estado de Sergipe, em 2009, e de Santa Catarina, em 2010.

Outro item desta unidade de análise a ser destacado refere-se à apresentação de contas redutoras no ativo, observando-se que 15 entes, em 2009, e 13 entes, em 2010, evidenciaram contas de depreciação no Balanço Patrimonial. Com exceção do Estado de Amazonas, no entanto, os entes integrantes da amostra não divulgaram os critérios utilizados para o reconhecimento desta prática contábil.

Salienta-se, ainda, a situação da unidade de análise Notas explicativas, principalmente pela baixa divulgação dos entes, fato também observado por Platt Neto, Cruz e Vieira (2006), Gallon et al (2011) e De Benedicto et al (2011). Dos 24 entes analisados que apresentaram as prestações de contas, em 2009, e 20 entes, em 2010, somente, aproximadamente, 50% demonstraram informações em notas explicativas.

Em decorrência da situação e com a identificação do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira analisados, foi, pois, observada a possível existência de relação desse nível com determinadas características econômicas e demográfica dos entes em estudo.

5.5 Relação entre o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira e determinadas características econômicas e demográfica destes entes

Para investigar se há relação entre o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira e determinadas características econômicas e demográfica destes entes, expressas na metodologia - quais sejam, portes populacional e financeiro, desempenho e endividamento - foi utilizado o teste estatístico de diferença entre médias. Ressalta-se, mais uma vez, que, para este teste, foram considerados somente os dados dos estados brasileiros, desconsiderando-se, assim, a União, em virtude da discrepância dos

dados, que correspondem às características econômicas e demográfica deste ente, em comparação com os dos estados.

Inicialmente, conforme destacado na metodologia, as características econômicas e demográfica foram segregadas, em ordem decrescente, em três grupos (Alto, Médio e Baixo), de acordo com os dados coletados. Além disso, foram utilizados, para a análise das variáveis Nível de Evidenciação e Porte Populacional, os dados dos 27 estados brasileiros.

Já para as demais variáveis - Porte Financeiro, Endividamento e Desempenho - utilizaram-se os dados de 22 estados, em 2009, e 19 estados, em 2010, em virtude da não evidenciação das informações que compõem estas variáveis pelos demais entes. Ressalta-se que os dados coletados estão apresentados no Apêndice B.

Na Tabela 5, apresenta-se a estatística descritiva do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, por variável e grupo, nos exercícios de 2009 e 2010.

Tabela 5 – Resultados da estatística descritiva dos níveis de evidenciação, por variável e grupo

VARIÁVEL	GRUPO	QUANT.		MÍNIMO		MÁXIMO		MÉDIA		DESVIO PADRÃO	
		2010	2009	2010	2009	2010	2009	2010	2009	2010	2009
Porte Populacional	Alto	9	9	0	0	26	26	18,22	17,44	7,69	7,28
	Médio	9	9	0	0	32	27	14,22	15,89	10,18	7,56
	Baixo	9	9	0	0	24	24	8,11	12,00	9,97	9,54
Porte Financeiro	Alto	6	7	15	15	32	27	22,00	21,29	6,48	4,54
	Médio	6	7	12	14	24	19	17,83	16,71	4,02	2,06
	Baixo	7	8	13	13	26	26	18,00	17,75	4,62	4,13
Endividamento	Alto	6	7	16	16	26	27	19,50	19,71	3,78	4,11
	Médio	6	7	12	14	32	24	18,30	17,00	7,09	3,51
	Baixo	7	8	13	13	26	26	19,71	18,88	5,12	4,58
Desempenho	Alto	6	7	12	14	32	24	21,67	16,86	6,74	3,44
	Médio	6	7	13	13	26	26	17,50	19,00	4,51	4,93
	Baixo	7	8	15	16	26	27	18,57	19,63	4,12	3,81

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Na análise da Tabela 5, observa-se que, com exceção da variável endividamento, no exercício de 2010, e da variável desempenho, no exercício de 2009, as médias dos níveis de evidenciação mais altas foram obtidas pelo grupo de entes que também possuem um alto porte populacional, financeiro, alto endividamento e alto desempenho.

Já quanto ao desvio padrão, constata-se que, com exceção das variáveis porte financeiro, nos exercícios de 2010 e 2009, e desempenho, no exercício de 2010, os menores desvios padrões foram obtidos pelo grupo de entes que possuem alto porte populacional, financeiro, alto endividamento e alto desempenho, ou seja, nestes grupos a variabilidade dos dados é menor.

Para verificar se, estatisticamente, as médias dos grupos Alto, Médio e Baixo do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira e das características econômicas e demográfica destes entes são diferentes, foi empregada a técnica estatística, denominada teste não paramétrico Kruskal-Wallis, cujos resultados constam na Tabela 6.

Tabela 6 – Resultados dos testes de diferença entre médias

VARIÁVEIS	RESULTADOS (P-VALUE)	
	2009	2010
Nível de Evidenciação X Porte Populacional	0,279	0,058
Nível de Evidenciação X Porte Financeiro	0,184	0,410
Nível de Evidenciação X Endividamento	0,334	0,585
Nível de Evidenciação X Desempenho	0,231	0,404

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

De acordo com os dados da Tabela 6, verifica-se, nos exercícios analisados, que, para os grupos estudados, não há diferenças significantes, estatisticamente, entre as médias dos níveis de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes, ao nível de significância de 5%. Assim, as relações esperadas, descritas no Quadro 21 (Seção Metodologia), não podem ser aceitas.

Tal fato impossibilita a comparação com demais achados de pesquisas que investigaram a relação da evidenciação com a característica demográfica dos entes, tais como Souza et al (2008), os quais verificaram correlação baixa entre o número de informações divulgadas pelos entes e o número de habitantes; e de Beuren e Söthe (2009), Santana Jr. et al (2009) e Avelino et al (2011), que identificaram uma relação entre o nível de evidenciação e a população de determinado ente.

E, ainda, de pesquisas que verificaram a relação entre a evidenciação e algumas características econômicas, tais como Lanzana (2004), Salotti e Yamamoto (2008), Cunha e

Ribeiro (2008), Pereira et al (2008), Murcia e Santos (2009; 2010), Cruz e Lima (2010), Rover e Murcia (2010), Mapurunga et al (2011), Meneses, Ponte e Mapurunga (2011) e Holanda et al (2011), no tocante à área privada, e Ingram (1984), Ryan, Stanley e Nelson (2002), Giroux e McLelland (2003), Gore (2004), Laswad, Fisher e Oyelere (2005), Beuren e Söthe (2009), Santana Jr. et al (2009), Serrano-Cinca, Rueda-Tomás e Portillo-Tarragona (2009) e Avelino et al (2011), no que se refere à área pública.

Ante o exposto, observa-se que a evidenciação no setor público ainda demonstra ser incipiente, em especial pelo baixo nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, mensurado, por meio de métrica formulada com base nas orientações de divulgação do CFC e da STN.

Foi constatada, entretanto, a existência de itens nesta métrica que já são obrigatórios desde a Lei nº 4.320/64, mas não foram evidenciados por alguns entes analisados. Este fato pode ser explicado pela existência de uma possível discricionariedade dos gestores quanto à quantidade de informações a serem divulgadas, adicionada à falta de fiscalização mais efetiva.

Quanto ao descumprimento do estabelecido nos normativos, Bompan (2011) atribuiu tal fato à inexistência de órgão regulador para a fiscalização do cumprimento destes, afirmativa que não é plausível, pois é inquestionável a competência constitucional do Poder Legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas, bem como dos órgãos de controle interno para essa tarefa. Ademais, a população, por meio do controle social, pode exercer esta fiscalização e exigir dos gestores informações contábeis mais compreensíveis, relevantes, confiáveis e comparáveis.

6 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve o objetivo de analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público.

Cabe ressaltar que este processo de convergência contábil, amplamente discutido na área privada, tem o intuito de reduzir as diferenças entre as práticas contábeis adotadas nos diversos países, tornando os demonstrativos mais comparáveis e compreensíveis. Na área pública brasileira, este processo teve início, em 2007, com a finalidade de, além de reduzir as diferenças das práticas contábeis adotadas pelos entes da Federação, considerando entre estes a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, reconhecer os fatos contábeis com base nas variações ocorridas no patrimônio, relegado até então, em virtude do enfoque somente orçamentário, decorrente da interpretação equivocada da Lei nº 4.320/64.

Em 2008, com efeito, foram emitidas, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), com aplicabilidade facultativa, em 2009, e obrigatória, em 2010. Para encorpar e proporcionar maior exigibilidade a estas normas, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou, em 2009, cinco Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), com eficácia, facultativa, em 2010, e obrigatória, no tocante ao manual que trata das Demonstrações Contábeis, em 2012, para União, estados e Distrito Federal, e, em 2013, para municípios.

Tanto as NBCASP como os MCASP tratam de procedimentos orçamentários, financeiros, patrimoniais, e, ainda, novas estruturas para as demonstrações contábeis, com a inserção de novos demonstrativos, com o objetivo de dar maior transparência, sendo as mudanças pautadas em três principais pilares: (1) utilização do enfoque patrimonial; (2) adoção do regime de competência para o reconhecimento e a mensuração dos fatos contábeis; e (3) elaboração de novas demonstrações para evidenciar os fatos reconhecidos e mensurados.

Destarte, esta pesquisa, para identificar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira - União, Estados e Distrito Federal - selecionados na amostra intencional, analisou as prestações de contas destes entes, com base na métrica, desenvolvida com suporte nas orientações de evidenciação dos demonstrativos contábeis, mencionados nas NBCASP e nos MCASP.

Em relação aos objetivos específicos da pesquisa, quais sejam, identificar o nível de facilidade no acesso às prestações de contas anuais dos entes da Federação brasileira, e verificar as informações evidenciadas nas prestações de contas dos entes da Federação, inicialmente, foi necessário coletar as prestações de contas dos entes selecionados, referentes ao período de 2009 e 2010, constatando-se que, em 2009, três estados, e, em 2010, oito estados não publicaram suas respectivas prestações de contas nos endereços eletrônicos, sendo que os Estados de Amapá, Rio Grande do Norte e Rondônia foram recorrentes nos dois exercícios.

Outro fato a ser mencionado refere-se à dificuldade no acesso às prestações de contas nos endereços eletrônicos dos entes da Federação, ressaltando-se que 32,14% possuem uma facilidade de acesso considerada Difícil. Neste percentual, destaca-se a situação encontrada no *site* da União.

Constatou-se, ainda, que há a utilização, pelos entes da Federação analisados, de uma multiplicidade de nomenclaturas para identificar as prestações de contas anuais, dentre as quais foram observadas: “Balanço Geral”, “Balanços Sintéticos”, “Demonstrações Contábeis”, “Balanços Contábeis”, “Contas de gestão”, “Prestação de contas anuais” e “Relatórios”. Neste aspecto, vale frisar a falta de padronização, prejudicando a transparência das informações, principalmente por aqueles não familiarizados com estes termos, achado também das pesquisas de Look (2003) e Platt Neto, Cruz e Vieira (2006).

Referentemente à métrica para a identificação do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, salienta-se que os 51 itens desta métrica foram segregados em oito unidades de análise, quais sejam: Aspectos Gerais das Demonstrações Contábeis, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial,

Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico e Notas Explicativas.

Quanto ao nível de evidenciação, verificou-se que as pontuações mais altas foram obtidas pela União, em 2009, e pelo Estado de Santa Catarina, em 2010, que evidenciaram 29 (56,86%) e 32 (62,75%) itens; e que cinco (17,86%) entes, em 2009, e oito (28,57%) entes, em 2010, não apresentaram quaisquer informações. Além disto, observou-se que a maior quantidade de entes da Federação analisados, 15, em 2009, e 11, em 2010, evidencia entre 14 e 20 itens. Constatou-se, também, por meio do teste Kruskal-Wallis, a não existência de diferenças estatisticamente significativas, nos exercícios de 2009 (*p-value* 0,193) e 2010 (*p-value* 0,082), do nível de evidenciação entre as regiões brasileiras.

Nos exercícios de 2009 e 2010, as maiores pontuações, quanto à evidenciação foram alcançadas pela União (29; 28), Estados de Santa Catarina (27; 32), Pará (26; 26), Rio de Janeiro (24; 26), Espírito Santo (24; 24) e Mato Grosso (24; 24). No caso do Estado de Santa Catarina, as pontuações encontradas corroboram o exposto por Torres (2010), ao exprimir que o processo de convergência das normas de Contabilidade será obrigatório, para os estados, somente em 2012, no entanto, Santa Catarina, Acre e Pernambuco já anteciparam parte deste processo. Ressalta-se que Acre e Pernambuco obtiveram, tanto em 2009 como em 2010, as pontuações 15 e 18, respectivamente.

Faz-se, também, destaque para o nível de evidenciação do Estado do Rio de Janeiro, em especial quanto à preocupação em divulgar, tanto em 2009, como em 2010, as atividades desenvolvidas pelo Estado, tais como treinamentos, participação em eventos, no intuito de atender ao prazo de 2012, estabelecido pela STN, bem como a elaboração e divulgação da Demonstração do Fluxo de Caixa.

Observou-se um aumento, tanto na quantidade de categorias evidenciadas por determinado ente em 2010 (32), se comparado a 2009 (29), como na média das pontuações dos entes da Federação no exercício de 2010 (19,65), ao comparar com 2009 (19,0). No entanto, o desvio padrão, naquele exercício (2010), apresentou-se maior, o que torna a distribuição das pontuações mais assimétrica, que em 2009.

Verificou-se, ainda, por meio do Teste de Wilcoxon, que não houve diferença significativa, estatisticamente, no nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação entre os exercícios de 2009 e 2010, constatando-se, assim, que não houve evolução no nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira nos exercícios analisados, objetivo específico da pesquisa.

No que pertence ao objetivo específico, averiguar os itens mais evidenciados nas demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, observou-se que os 23 entes da Federação brasileira cujas demonstrações contábeis foram analisadas, em 2009, divulgaram: “Apresentam a identificação: - da entidade do setor público”; “Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Receitas Realizadas”; e “- Saldo”; “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Saldo da Dotação”; “São evidenciados: - os recebimentos e pagamentos extraorçamentários”; e “- os saldos em exercício do exercício anterior e seguinte”; e “Evidencia os saldos referentes às contas de compensação”. E, em 2010, 20 entes divulgaram estes itens, acrescido do item “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Dotação Atualizada”.

O alto percentual de divulgação destes itens pode ser explicado pela já obrigatoriedade destes na Lei nº 4.320/64, os quais foram, também, recepcionados nas normas e manuais do CFC e da STN. Por outro lado, itens como “Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Previsão Inicial”; e “- Previsão Atualizada”; “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: “- Dotação Inicial”; e “- Despesas empenhadas”; obtiveram baixo percentual de evidenciação pelos entes da Federação, mesmo estando, também, exigidos na Lei nº 4.320/64.

Outro ponto a ser enfatizado refere-se à divulgação das notas explicativas, sendo constatado que, cerca de 60% dos entes da Federação (14, em 2009, e 12, em 2010) demonstraram informações em notas explicativas. A falta de notas explicativas aos demonstrativos foi observada nas pesquisas de Platt Neto, Cruz e Vieira (2006), Gallon et al (2011) e De Benedicto et al (2011), entretanto, observou-se uma evolução nesse sentido.

Observou-se que, com exceção de quatro entes (Estados de Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul e Roraima), em 2009, e de dois entes (Estados de Goiás e Mato Grosso

do Sul), em 2010, os demais apresentaram relatórios da área de Contabilidade, com a utilização de gráficos, tabelas e análises por indicadores, auxiliando os usuários nas análises. Neste ponto, cabe ressaltar os achados de Gallon et al (2011) e de De Benedicto et al (2011), os quais identificaram, por meio de questionários com eleitores de municípios do Rio Grande do Sul e de Minas Gerais, a necessidade da utilização de gráficos para a melhor compreensão dos demonstrativos contábeis.

Quanto à existência de relação entre o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira e determinadas características econômicas e demográfica desses entes, foi realizado o teste de Kruskal-Wallis.

No teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, ao segregar as características econômicas e demográfica em três grupos (Alto, Médio e Baixo), verificou-se, nos exercícios analisados, que, para os grupos estudados, não há diferenças significantes, estatisticamente, entre as médias dos níveis de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes, impossibilitando a comparação com os achados das pesquisas de Ingram (1984), Ryan, Stanley e Nelson (2002), Giroux e McLelland (2003), Gore (2004), Laswad, Fisher e Oyelere (2005), Souza et al (2008), Beuren e Söthe (2009), Santana Jr. et al (2009), Serrano-Cinca, Rueda-Tomás e Portillo-Tarragona (2009) e Avelino et al (2011).

Com as considerações, então, abordadas, conclui-se que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira é baixo, uma vez que, em média, os entes da Federação, nos exercícios analisados, evidenciaram, somente, cerca de 37%, ou seja, 19 das 51 categorias constantes na métrica utilizada neste estudo. Este fato pode ser explicado pela ainda não obrigatoriedade das alterações promovidas na Contabilidade aplicada ao setor público, nos exercícios analisados.

Entende-se, no entanto, que há também uma falta de comprometimento do setor público em evidenciar informações para a sociedade, uma vez que muitas das orientações de evidenciação, estabelecidas nas normas do CFC e da STN, já estavam consideradas na Lei nº 4.320/64, embora não explicitamente. Como enfatizaram Darós e Pereira (2009), as normas brasileiras de Contabilidade voltadas para o setor público operacionalizaram dispositivos da Lei nº 4.320/64.

Isto posto, faz-se imperiosa maior conscientização dos gestores, com vistas a evidenciarem informações contábeis mais transparentes, sem que haja um caráter coercitivo, e maior fiscalização dos órgãos de controle interno e externo, bem como da sociedade, exercendo o controle social.

Concordando com o exposto por Cavalcante (2011), ao destacar o fato de a transparência no Brasil ser um objeto de estudo para auxiliar na melhor compreensão da Administração Pública brasileira, para pesquisas posteriores, sugere-se um aprofundamento da pesquisa quantitativa, no enfoque das técnicas utilizadas e da ampliação das observações, privilegiando dados dos exercícios posteriores e incluindo os municípios não considerados no presente estudo.

Sugere-se, ainda, quanto à pesquisa qualitativa, uma análise, juntamente com os gestores públicos, das pontuações obtidas pelos entes analisados e as principais dificuldades para se adequarem às mudanças ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público e, também, como estas podem auxiliá-los na tomada de decisões e agregar valor às informações constantes nos demonstrativos contábeis, ou seja, apresentarem, intrinsecamente, as características da qualidade, da compreensibilidade, da relevância, da confiabilidade e da comparabilidade.

REFERÊNCIAS

ACRE. **Balanco Geral**. Disponível em: <http://www.ac.gov.br/wps/portal/acre/Acre/governo-estado/!ut/p/c5/rY7NkqIwAISfxQfQJKIkHINR-ZGMYALixYIdEASUGRnBPP24teed03Qfu-r7GiTg1Wv6qM5pX92uaQNikOgnd6HvQ3eLIHE8Au0VCjec2w40dRCBGC5Oh8uzs1Wtggv2B459yJUcPLZxuOx3Qj4hZxQJYY89DjxPrQdeDwoR4wXy15SpTfTmTV6s5CebNv-3w_-EQsCtW5uDI0jwaeVj5P-IQNdn0NYtLGm4gnuBgfjFzz-6gvmvuhyQVFk7G_60MzhhEt3Q9Tk0CDKWZL4AUXhEJrvbA6OHU10uSRar1kkOWYuqRpaO9VnHOwwbcxeb2QXmuHgw pqVjTqkVv-fa1SveTe9rFUIU0w94W1-2Qa3IB_WP3ejFBi6JRnrRVsG94aSl_aI6366Kuc98P07PW7Jdh11Kp9bhs-4ltWGXOVJWy9Ipi6QQgtaBG0JLRVpxxw8spyLUNNqMXa_IBHTto7MGRBAZJt9KQTVf/dl3/d3/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/>. Acesso em 5 ago. 2011.

ALAGOAS. **Balanco Geral do Estado**. Disponível em: <<http://www.sefaz.al.gov.br/financas.php>>. Acesso em 5 ago. 2011.

ALIJARDE, Isabel Brusca; LÓPEZ, Vicente Condor. Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context. **Financial Accountability and Management**, v. 18, n. 2, p. 129-162, mai. 2002.

AMARAL, Leticia Mary Fernandes do. **Brasil Sobe no Ranking Mundial dos Países com Maior Carga Tributária**. 2010. Disponível em: <www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13891/189.pdf>. Acesso em 10 abr. 2011.

AMAZONAS. **Balanco Geral do Estado**. Disponível em: <<http://www.transparencia.am.gov.br/transprdr/mnt/info/BGE.do>>. Acesso em 5 ago. 2011.

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. Evidenciação. **Cadernos de Estudos da Fipecafi**. São Paulo: FEA/USP, n.5, jun. 1992.

ATHAYDE, Tarcísio Rocha. **A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do Município de Luziânia GO**. 94f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2002.

AVELINO, Bruna Camargos; COLAUTO, Romualdo Douglas; ANGOTTI, Marcelo. Política de evidenciação de informações do setor público no Estado de Minas Gerais. In: CONGRESSO

USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010. CD- ROM.

_____; MARIO, Poueri do Carmo; CARVALHO, Luiz Nelson de; COLAUTO, Romualdo Douglas. Índice de *Disclosure* nos Estados Brasileiros: uma Abordagem da Teoria da Divulgação. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11, 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011. CD- ROM.

BAHIA. **Balanco Geral do Estado**. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/>>. Acesso em 6 ago. 2011.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Trad. Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 2002.

BENITO, Bernardino; ALIJARDE, Isabel Brusca; JULVE, Vicente Montesinos. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 293-317, 2007.

BENS, Daniel; MONAHAN, Steven. Disclosure quality and excess value of diversification. **Journal of Accounting Research**, v. 42, p. 691-730, 2004.

BEUREN, Ilse Maria; SÖTHER, Ari. A Teoria da Legitimidade e o Custo Político nas Evidenciações Contábeis dos Governos Estaduais da Região Sudeste do Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Riberão Preto, v. 3, n. 5, p. 98-120, jan./abr. 2009.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Curso Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCT SP: Reflexos e tendências**. Fortaleza: FUMTEC, 2009.

BONPAM, Fernanda. Novos padrões contábeis em governos vão passar do prazo. **Diário Comércio, Indústria e Serviços (DCI)**. 13. jul. 2011.

BRASIL. Constituição Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 out. 1998.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

_____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 mai. 2009.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 out. 2000.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 fev. 2001.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 nov. 2011.

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 out. 2009.

_____. Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 mai. 2011.

_____. **Projeto de Lei nº 229**, de 28 de maio de 2009. Estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, altera dispositivos da Lei Complementar nº

101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências. Senado Federal, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=91341>. Acesso em 05 mai. 2011.

BROWN, Stephen; FINN, Mark; HILLEGEIST, Stephen A. Disclosure Quality and the probability of informed trade. **Working Paper, Emory University and Northwestern University**, 2001.

BUSSAB, Wilton de O.; MORETTIN, Pedro A. **Estatística Básica**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista Eletrônica do CRCRS**, n. 8, set. 2008.

CARNEIRO, Mariana. Corrupção faz Brasil perder o equivalente a uma Bolívia. **Folha de São Paulo**. 3. set. 2011.

CARVALHO, Luis Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública - RAP**. Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 839-876, jul./ago. 2010.

CARVALHO ALENCAR, Roberta de. Custo do Capital Próprio e Nível de Disclosure nas Empresas Brasileiras. **BBR Brazilian Business Review**, v. 2, n. 1, p. 1-12, jan./jun. 2005.

CASTALDELLI JR., Eduardo; AQUINO, André Carlos Busanelli. Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma análise de conteúdo dos relatórios de gestão da entidade fiscalizadora superior Brasileira. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011. CD-ROM.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa. Os Determinantes das Políticas Públicas: uma Revisão de Literatura. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2011. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2011. CD-ROM.

CEARÁ. **Balanco Geral**. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/principal/enviados/index.asp#>>. Acesso em 6 ago. 2011.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o comitê gestor da convergência no Brasil, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 set. 2007a.

_____. Resolução nº 1.105, de 18 de outubro de 2007b. Aprova "ad referendum" do plenário do CFC alterar a letra "a" do art. 4º e o título do capítulo ii; incluir a letra "d" ao art. 4º; e revogar o § 1º do art. 5º da resolução CFC nº 1103/07, que dispõe sobre a criação do comitê gestor da convergência no Brasil, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 out. 2007.

_____. Resolução nº 1.111, de 29 de novembro de 2007c. Aprova o apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os princípios fundamentais de contabilidade. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 dez. 2007.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Seminário Regional**. Fortaleza-CE, 2/3 jun. 2008a.

_____. Contabilidade pública: a convergência aos padrões Internacionais de contabilidade como contribuição à efetividade da gestão. In: **2º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas**. Belo Horizonte: CFC, 2008b.

_____. Resolução nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008c. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.129, de 21 de novembro de 2008d. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.130, de 21 de novembro de 2008e. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.131, de 21 de novembro de 2008f. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.132, de 21 de novembro de 2008g. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008h. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.134, de 21 de novembro de 2008i. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008j. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.136, de 21 de novembro de 2008k. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.137, de 21 de novembro de 2008l. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. **Relatório de execução de projetos**, 1º de Janeiro a 31 de Dezembro de 2008. 2009a. Disponível em: < www.cfc.org.br/uparq/Relatorio_de_Execucao_de_Projetos.pdf>. Acesso em 30 abr. 2011.

_____. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2009b. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em 20 mai. 2011.

_____. Resolução nº. 1.268, de 10 de dezembro de 2009c. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 E 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 dez. 2009.

_____. Resolução n.º 1.367, de 25 de novembro de 2011. Altera o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93, aprovado pela Resolução CFC n.º 1.111/07. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 nov. 2011.

_____. **Legislação**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em 25 mai. 2011.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CPC. **Pronunciamento conceitual básico**: estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2010.

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. Reputação Corporativa e Nível de *Disclosure* das Empresas de Capital Aberto no Brasil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 6, n. 1, p. 85-101, jan./mar. 2010.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1-14, mai./ago. 2008.

CRUZ, Flávio da. O mensalão e a contabilidade oficial: reflexão sobre algumas causas e opiniões para aprimorar o controle social. **Revista de Controle e Administração (RCA)**, v. 1, n. 2, p. 183-194, jul./dez. 2005.

_____. **Auditoria Governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CUNHA, Jacqueline Venoroso Alves da; RIBEIRO, Maisa de Souza. Divulgação voluntária de informações de natureza social: um estudo nas empresas brasileiras. **Revista de Administração eletrônica. R. Adm. Eletrônica**, São Paulo, v. 1, n. 1, art. 6, p. 1-23, jan./jun. 2008.

DANTAS, José Alves; ZENDERSKY, Humberto Carlos; SANTOS, Sérgio Carlos dos; NIYAMA, Jorge Katsumi. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **E & G Economia e Gestão**, Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. CD-ROM.

DE BENEDICTO, Samuel Carvalho; RODRIGUES, Adriano; PENIDO, Aline Michelli da Silva; STIEG, Carlos Maciel. A Compreensão dos Cidadãos Acerca dos Demonstrativos Públicos: Uma Análise em Três Municípios Mineiros. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2011. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2011. CD-ROM.

DE BIASI, Enio. Modernização da Contabilidade Pública. **Valor Econômico**. 3 dez. 2010.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DISTRITO FEDERAL. **Prestação de contas anual**. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/tesouro/prestacao_contas_fcdf.cfm?id_menu=2>. Acesso em 12. ago. 2011.

DOWBOR, Ladislau. Governabilidade e descentralização. In: NORONHA, Rudolf de. (coord.). **Conselhos municipais e políticas sociais**. Rio de Janeiro: IBAM/IPEA, 1997, p. 105-124.

DYE, Ronald A. An evaluation of “essays on disclosure” and the disclosure literature in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 181–235, 2001.

ESPÍRITO SANTO. **Balancos Gerais**. Disponível em: <<http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/balancogeral.php>>. Acesso em 6 ago. 2011.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados: modelagem multivariada para a tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Campus, 2009.

FEIJÓ, Paulo Henrique. O Brasil rumo ao Novo Modelo de Contabilidade aplicada ao Setor Público. **Revista TCE-RJ**. Rio de Janeiro, v.4, n.2, p. 18-37, jul./dez. 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as empresas de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PERDENEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa IPSAS e NBCTSP. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010. CD-ROM.

FRIEDMAN, Thomas L. **O mundo é plano**: Uma breve história do século XXI. Tradução [da ed. Atualizada e ampliada] Cristiana Serra, Sergio Duarte, Bruno Casotti. Rio de Janeiro: Objetiva, 2007.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. Análise da relação entre evidenciação nos relatórios da administração e o nível de governança das empresas na Bovespa. **Revista de Informação Contábil – RIC**, v. 1, n. 2, p. 18-41, out./dez. 2007.

_____; TREVISAN, Ronie; PFITSCHER, Elisete Dahmer; LIMONGI, Bernadete. A Compreensibilidade dos Cidadãos de um Município Gaúcho acerca dos Demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal Publicados nos Jornais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 79-96, jan./abr. 2011.

GARCÍA, Ana Cárcaba; DÍAZ, Antonio López; RODRÍGUEZ, José Luis Pablos. Improving the Disclosure of Financial Information in Local Governments. **International Public Management Review**, v. 3, n. 1, 2002.

GIROUX, Gary; MCLELLAND, Andrew J. Governance structures and accounting at large municipalities. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 22, p. 203-230, 2003.

GOIÁS. **Balances do Estado**. Disponível em:
<<http://www.transparencia.go.gov.br/index.php?idEditoria=3980>>. Acesso em 6 ago. 2011.

GORE, Angela K. The effects of GAAP regulation and bond market interaction on local government disclosure. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 23, p. 23–52, 2004.

HAIR JR., Joseph F; BABIN, Barry; MONEY, Arthur; SAMOUEL, Philipp. **Fundamentos de métodos de pesquisas em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michael F. Van; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HERBEST, Fabrício Gustavo. Regime de Competência no Setor Público: a Experiência de Implementação de Diversos Países. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2010. CD- ROM.

HOLANDA, Allan Pinheiro; MENESES, Anelise Florencio; MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha; LUCA, Márcia Martins Mendes de. Incentivos econômicos do nível de disclosure contábil dos clubes de futebol profissional brasileiros. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011. CD-ROM.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estados**. Disponível em: < <http://www.ibge.gov.br/estadosat/>>. Acesso em 15 jun. 2011.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas**. IBPT, 2009. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13649/175.pdf>. Acesso em 15 set. 2011.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Public Sector Accounting Standards Board: Strategy and Operational Plan**. New York: IFAC, 2007.

_____. **International Public Sector Accounting Standards Board**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/PublicSector/>>. Acesso em: 05 mai. 2011.

INGRAM, Robert W. Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices. **Journal of Accounting Research**, v. 22, n. 1, p. 126-144, spr. 1984.
IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade** . 7. ed. São Paulo: Atlas. 2004.

JARDIM, José Maria. A face oculta do Leviatã: gestão da informação e transparência administrativa. **Revista do Serviço Público (RSP)**, Brasília, n. 1, v. 119, a. 46, p. 81-92, jan./mar. 1995.

KONG SIU, Marx Chi. Fortalecimento da Contabilidade Governamental a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 181, p. 15-25, jan./fev. 2010.

LANZANA, Ana Paula. **Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras**. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

LASWAD, Fawzi; FISHER, Richard; OYELERE, Peter. Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 24, p. 101–121, 2005.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, mai./ago. 2009.

LIMA, Diogo Henrique Silva de; RODRIGUES, Jomar Miranda; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Impacto do Nível de Evidenciação de Informações Contábeis sobre a Precificação de Ações no Contexto de Seleção Adversa. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2010. CD- ROM.

LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. Nível de evidenciação × custo da dívida das empresas brasileira. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 95-108, jan./abr. 2009.

LIMA, Vinícius Simmer de; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de; LIMA, Iran Siqueira; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Determinantes da Convergência aos Padrões internacionais de Contabilidade no Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2010. CD- ROM.

LOCK, Fernando do Nascimento. **Transparência da Gestão Municipal Através das Informações Contábeis Divulgadas na Internet**. 105f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o desenvolvimento do Nordeste) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem**. São Paulo: Atlas, 2006.

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; DIAS, Juliana Cândida Ribeiro; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Um Estudo sobre a Complementaridade do Fluxo de Caixa e do Balanço Financeiro após a Aprovação da NBCASP 16.6 para o Setor Público. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2010. CD- ROM.

LÜNDER, Klaus. Reforming Central Government Accounting in Europe: With Special Reference to Cost Accounting. **Seminário Internacional de Custos – SE/MF**. Brasília, DF, 2009. Disponível em: < <http://www.socialiris.org/imagem/boletim/arq4bccaf67b4060.pdf> >. Acesso em 22 abr. 2011.

MACÊDO, João Marcelo Alves; SILVA, Lino Martins; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo; LOPES, Jorge Expedito Gusmão de; RIBEIRO FILHO, José Francisco; FEITOSA, Marcos Gilson Gomes. Convergência Contábil na Área Pública: uma Análise das Percepções dos Auditores de TCEs, Contadores e Gestores Públicos. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**. FEA-RP/USP, v.4, n.8, p. 69-92, jan./abr. 2010.

MAIOR, Verônica Souto. Convergência aos Padrões Internacionais: “O CFC e o Processo de Convergência no Brasil”. **II Seminário Internacional de Contabilidade Pública e 3º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas**, Belo Horizonte, 2010.

MALACRIDA, Mara Jane Contrera; YAMAMOTO, Marina Mityo. Governança Corporativa: Nível de Evidenciação das Informações e sua Relação com a Volatilidade das Ações do Ibovespa. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, ed. comemorativa, p. 65-79, set. 2006.

MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha; PONTE, Vera Rodrigues; COELHO, Antônio Carlos; MENESES, Anelise Florencio de Meneses. Determinantes do nível de disclosure de instrumentos financeiros derivativos em firmas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., 2011, Vitória. **Anais...** Vitória: Anpcont, 2011. CD- ROM.

MARANHÃO. **Balanço Sintético**. Disponível em: <http://www.portaldatransparencia.ma.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=76&Itemid=64>. Acesso em 7 ago. 2011.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATO GROSSO. **Balanco Geral**. Disponível em: <<http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/Financeiro/ContGovernamental/BalancoGeral..php>>. Acesso em 7 ago. 2011.

MATO GROSSO DO SUL. **Balancos Anuais**. Disponível em: <<http://arq.sefaz.ms.gov.br/age/>>. Acesso em 8 ago. 2011.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: A política Orçamentária no Brasil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Vander do (org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 350-370.

MENESES, Anelise Florencio de; PONTE, Vera Rodrigues; MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha. Disclosure de ativos intangíveis em empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., 2011, Vitória. **Anais...** Vitória: Anpcont, 2011. CD- ROM.

MINAS GERAIS. **Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/relatorio_contabil/>. Acesso em 9 ago. 2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 ago. 2008.

MINISTÉRIO DO ORÇAMENTO E GESTÃO. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 abr. 1999.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, Alan José de Moura; RIBEIRO FILHO, José Francisco; SILVA, Lino Martins da. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, p. 209-228, dez. 2008.

MORAIS, Leandro Moraes de; PLATT NETO, Orion Augusto. A Reforma Contábil Promovida pelas NBCASP e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., 2011, Vitória. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2011. CD- ROM.

MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios Contábeis Aplicados À Contabilidade Governamental: Uma Abordagem Comparativa Brasil-Estados Unidos**. 117f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter -Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2003.

MURCIA, Fernando Dal-Ri. **Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário de companhias abertas no Brasil**. 173f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

_____; SANTOS, Ariovaldo dos. Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário das companhias abertas no Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 3, n. 2, p. 72-95, mai./ago. 2009.

_____; _____. Teoria do disclosure discricionário: evidências do mercado brasileiro no período de 2006-2008. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2010. CD- ROM.

NASCIMENTO, Carlos Vander. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Vander do (org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 9-142.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional**. Brasília: ESAF, 2007.

NAKAGAWA, Masayuki. Accountability: a Razão de Ser da Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, n. 44, p. 7, mai./ago. 2007.

_____; RELVAS, Tânia Regina Sordi; DIAS FILHO, José Maria. Accountability: a Razão de Ser da Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 1, n. 3, p. 83-100, set./dez. 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova**. São Paulo, n. 44, p. 27-52, 1998.

PAES DE PAULA, Ana Paula. **Por uma gestão pública**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PARÁ. **Balancos Gerais**. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/balanco.html>>. Acesso em 9 ago. 2011.

PARAÍBA. **Balanco Geral**. Disponível em: <<http://www.siaf.cge.pb.gov.br/CGE/jspServMenuPrincipal.jsp>>. Acesso em 10 ago. 2011.

PARANÁ. **Balanco Geral**. Disponível em: <<http://www.gestaodineiropublico.pr.gov.br/Gestao/balanco/balanco.jsp>>. Acesso em 10 ago. 2011.

PEDERIVA, João Henrique. Accountability, Constituição e contabilidade. **Revista de Informação Legislativa (RIL)**. Brasília, n. 140, a. 80, out./dez. 1998.

PEREIRA, Dimmitre Morant Vieira Gonçalves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo; SANTOS, Ruthberg dos. Um estudo sobre a relação entre o lucro contábil e o disclosure das companhias abertas do setor de materiais básicos: evidências empíricas no mercado brasileiro de capitais. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2., 2008, Salvador. **Anais...** Salvador: Anpcont, 2008. CD- ROM.

PERNAMBUCO. **Balanco Contábil**. Disponível em: <http://www2.portaltransparencia.pe.gov.br/web/portaldatransparencia/balaco_pe>. Acesso em 11 ago. 2011.

PIAUÍ. **Balanco Geral do Estado**. Disponível em: <http://www.sefaz.pi.gov.br/conteudo_internet.php?p=rd_balancos>. Acesso em 11 ago. 2011.

PINHO, José António Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, n. 43, v. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública** – uma abordagem da Administração Financeira Pública. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; VIEIRA, Audí Luiz. Transparência das contas públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.1, n.5, p. 135-146, jan./jun. 2006.

_____; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v.18, n. 1, p. 75 – 94, jan./mar. 2007.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, n. 36, p. 7-20, set./dez. 2004.

REVOREDO, Márcia Maria Oliveira. **Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público**: uma análise sob a ótica do Financial Management Reform Process Model de Lüder. 170f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; TAVARES, Márcia Ferreira Neves; AMARO, Rodrigo Gayger; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão. Evolução da Contabilidade Financeira na Perspectiva Emancipatória de Erich Fromm: O Processo de Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**. v.4, n.1, 2009.

RICHARDSON, Robert Jarry (Colab.). **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RIO DE JANEIRO. **Relatórios contábeis**. Disponível em: <<http://www.sefaz.rj.gov.br/>>. Acesso em 12 ago. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. **Prestação de contas do Governador**. Disponível em: <http://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaMenu.aspx?MenuAlias=m_transp_PrestCt>. Acesso em 12 ago. 2011.

ROESCH, S. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RONEN, Joshua; YAARI, Varda Lewinstein. Incentives for voluntary disclosure. **Journal of Financial Markets**, v. 5, p. 349–390, 2002.

RORAIMA. **Prestação de Contas**. Disponível em: <http://www.transparencia.rr.gov.br/index.php?option=com_content&view=category&id=126&Itemid=94>. Acesso em 12 ago. 2011.

ROVER, Suliani; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Influencia do Disclosure Voluntário Econômico e Socioambiental no Custo de Capital Próprio de Empresas Brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2010. CD- ROM.

RYAN, Christine; NG, Chew. Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of Annual Reporting Practices in Queensland. **Australian Journal of Public Administration**, v. 2, n. 59, p. 11-23, 2000.

_____; STANLEY, Trevor; NELSON, Morton. Accountability disclosure by Queensland local government councils: 1997-1999. **Financial Accountability & Management**, v. 18, n. 3, p. 261-289, aug. 2002.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 1, n. 1, p.48-61, 2007.

SALOTTI, Bruno Meirelles; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. Divulgação voluntária da demonstração dos fluxos de caixa no mercado de capitais brasileiro. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, v. 19, n. 48, p.37-49, set./dez. 2008.

SANTA CATARINA. **Balço Geral do Estado**. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=111&Itemid=>>. Acesso em 15 ago. 2011.

SANTANA, Ana Larissa Alencar; MACHADO, André. Os Impactos da Divulgação Financeira na Precificação das Ações das Indústrias Agropecuárias Participantes da Bovespa. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista - UNIOESTE/MCR**, v. 8, n. 15, p. 107-124, 2. sem. 2008.

SANTANA JR., Jorge José Bastos de; LIBONATI, Jeronymo José; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro; SLOMSKI, Valmor. Transparência Fiscal Eletrônica: uma Análise dos Níveis de Transparência Apresentados nos Sites dos Poderes e Órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 3, n. 3, art. 4, p. 62-84, set./dez. 2009.

SÃO PAULO. **Balancos Contábeis**. Disponível em:
<<http://www.fazenda.sp.gov.br/contas1/default.shtm#>>. Acesso em 16 ago. 2011.

SARAIVA, Enrique Jeronimo. Administração Pública e Administração de Empresas: Quem a inspira quem? **Revista do Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial da Universidade Estácio de Sá (ADM.MADE)**, a. 10, v. 14, n. 3, p. 1-8, out./dez. 2010.

SARLO NETO, Alfredo; TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo; LOSS, Lenita; LOPES, Alexandro Broedel. O Diferencial no Impacto dos Resultados Contábeis nas Ações Ordinárias e Preferenciais no Mercado Brasileiro. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, n. 37, p. 46-58, jan./abr. 2005.

SERGIPE. **Contas anuais do Estado**. Disponível em:
<<http://www.sefaz.se.gov.br/internet/index.jsp?url=financas/financasPublicas.html>>. Acesso em 16 ago. 2011.

SERRANO-CINCA, Carlos; RUEDA-TOMÁS, Mar; PORTILLO-TARRAGONA, Pilar. Factors influencing e-disclosure in local public administrations. **Environment and Planning C: Government and Policy**, v. 27, n. 2, p. 355-378, 2009.

SILVA, Lino Martins da. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. v. 1, n. 1, art. 3, p. 25-38, jan./fev. 2007.

_____. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Ricardo Franceli da; FÁVERO, Luiz Paulo Lopes. O impacto da divulgação das informações contábeis na variação do preço de ativos no mercado financeiro. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.

SILVA, Sivaldo Pereira da. Graus de participação democrática no uso da Internet pelos governos das capitais brasileiras. **Opinião Pública**, Campinas, v. XI, n. 2, p. 450-468, out. 2005.

SOUZA, Antônio Artur de; BOINA, Terence Machado; AVELAR, Ewerton Alex; GOMIDE, Pedro Lúcio Rodrigues. Evidenciação Contábil nos Municípios Mineiros: Atendimento ao Artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 36-43, out./dez. 2008.

STIGLITZ, Joseph. More instruments and broader goals: moving towards the port-Washington Consensus. **Wider Annual Lecture**, Helsinque, 1998. Disponível em: < <http://www.adelinotorres.com/desenvolvimento/STIGLITZ-Consenso%20de%20Washington.pdf> >. Acesso em 20 abr. 2011.

STN. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 out. 2008.

_____. Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 6 de agosto de 2009a. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 ago. 2009.

_____. Portaria nº 467, de 6 de agosto de 2009b. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 ago. 2009.

_____. Portaria nº 751, de 16 de dezembro de 2009c. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 2009.

_____. Portaria Conjunta STN/SOF nº 4, de 30 de novembro de 2010a. Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 1 dez. 2010.

_____. Portaria nº 664, de 30 de novembro de 2010b. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 1 dez. 2010.

_____. Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 20 de junho de 2011a. Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 jun. 2011.

_____. Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011b. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 jun. 2011.

_____. **Legislação**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em 29 mai. 2011.

TAKAMATSU, Renata Turola; LAMOUNIER, Wagner Moura; COLAUTO, Romualdo Douglas. Impactos da Divulgação de Prejuízos nos Retornos de Ações de Companhias Participantes do Ibovespa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 1, p. 46-63, jan./mar. 2008.

TOCANTINS. **Balanco Geral**. Disponível em: <<http://www.sefaz.to.gov.br/balancogeral.php>>. Acesso em 18 ago. 2011.

TORRES, Fernando. Setor público: Adoção de novas regras passa a valer a partir de 2012. **Valor econômico**. 1. set. 2010.

TRIVIÑOS, Augusto N. S.. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 2007.

UNIÃO. **Prestação de contas do Presidente da República**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/relatorios_demonstrativos.asp>. Acesso em 18 ago. 2011.

VERRECCHIA, Robert E. Essays on disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, n. 32, p. 97-180, 2001.

VIEIRA, Marcelo Milano Falção. Por uma boa pesquisa (qualitativa) em administração. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falção; ZOUAIN, Deborah Moraes (org.). **Pesquisa qualitativa em administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2004, p. 13-27.

XAVIER JUNIOR, Antonio Erivando; PAULO, Edilson; GOMES DA SILVA, José Dionísio. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DO PROGRAMAS DE PÓS GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2010. CD- ROM.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; SALOTTI, Bruno Meirelles. **Informação contábil**: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais. São Paulo: Atlas, 2006.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Métrica para a avaliação e coleta de dados do nível de evidência das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira

UNIDADE DE ANÁLISE	CRITÉRIOS	CATEGORIAS	ENTES PÚBLICOS				TOTAL
			União	Estado 1	...	Estado n	
Aspectos gerais das Demonstrações Contábeis	NBC T 16.6	Apresenta a identificação:					
		- da entidade do setor público;					
		- da autoridade responsável;					
		- do contabilista.					
		Demonstra valores correspondentes ao período anterior.					
Balço Orçamentário	MCASP - Demonstrações Contábeis	Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas:					
		- Previsão Inicial;					
		- Previsão Atualizada;					
		- Receitas Realizadas;					
		- Saldo.					
		As Receitas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de espécie.					
		Faz menção ao saldo de exercício anteriores, utilizado para a abertura de créditos adicionais.					
		Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas:					
		- Dotação Inicial;					
		- Dotação Atualizada;					
		- Despesas Empenhadas;					
		- Despesas Liquidadas;					
		- Despesas Pagas;					
		- Saldo da Dotação.					
	As Despesas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de grupo de natureza da despesa.						
As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas, segregando aquelas relacionadas com o refinanciamento ou amortização da dívida.							
Apresenta os anexos de execução dos restos a pagar processados e não processados.							
	NBC T 16.3	Faz uso de:					
- notas explicativas;							
		- outros demonstrativos.					

UNIDADE DE ANÁLISE	CRITÉRIOS	CATEGORIAS	ENTES PÚBLICOS				TOTAL
			União	Estado 1	...	Estado n	
Balanco Financeiro	MCASP - Demonstrações Contábeis	As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas por destinação dos recursos.					
		São evidenciados: - as transferências financeiras recebidas e concedidas; - os recebimentos e pagamentos extraorçamentários; - os saldos em espécie do exercício anterior e seguinte.					
	NBC T 16.3	Faz uso de: - notas explicativas; - outros demonstrativos.					
Balanco Patrimonial	MCASP - Demonstrações Contábeis; NBC T 16.2, 16.6	Segrega os ativos e os passivos em circulantes e não circulantes.					
		Não utiliza contas genéricas, tais como "outras" contas a receber, a pagar.					
	NBC T 16.4	As transações efetuadas com terceiros são evidenciadas de forma segregada.					
	NBC T 16.6; MCASP - Procedimentos Contábeis	No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.					
	MCASP - Demonstrações Contábeis	Apresenta contas redutoras no ativo, tais como depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável.					
		Apresenta o Patrimônio Líquido, conforme determina o MCASP.					
NBC T 16.3	Segrega os ativos e passivos em financeiro e permanente.						
	Evidencia os saldos referentes às contas de compensação.						
Demonstração das Variações Patrimoniais	MCASP - Demonstrações Contábeis; NBC T 16.4, 16.6	É evidenciado o demonstrativo de superávit/déficit financeiro, apurado no Balanço Patrimonial.					
		Faz uso de: - notas explicativas; - outros demonstrativos.					
	NBC T 16.3	Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas.					
Demonstração dos Fluxos de Caixa	NBC T 16.6	Discrimina as outras variações patrimoniais.					
		Faz uso de: - notas explicativas; - outros demonstrativos.					
	MCASP - Demonstrações Contábeis	Apresenta este demonstrativo.					
NBC T 16.3	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.						
		Faz uso de notas explicativas.					

UNIDADE DE ANÁLISE	CRITÉRIOS	CATEGORIAS	ENTES PÚBLICOS				TOTAL
			União	Estado 1	...	Estado n	
Demonstração do Resultado Econômico	NBC T 16.6	Apresenta este demonstrativo.					
	MCASP - Demonstrações Contábeis	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.					
	NBC T 16.3	Faz uso de notas explicativas.					
Notas explicativas	NBC T 16.6	- inclui os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis;					
		- divulga demais informações, tais como patrimoniais, orçamentárias, econômicas, financeiras, legais, físicas, sociais e de desempenho; e					
		- apresenta outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações					

APÊNDICE B – Tabulação dos Dados da Pesquisa

ENTES PÚBLICOS	NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS ENTES DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA		PORTE POPULACIONAL		PORTE FINANCEIRO		ENDIVIDAMENTO		DESEMPENHO	
	2010	2009	2010	2009	2010	2009	2010	2009	2010	2009
UNIÃO	28	29	NA		NA		NA		NA	
ESTADOS										
ACRE	15	15	733.559,00	733.558,99	851,42	701,96	2.485,58	1.944,75	-153,69	72,23
ALAGOAS	15	15	3.120.494,00	3.120.493,99	731,82	633,06	2.617,62	2.449,89	-1.207,40	388,76
AMAPÁ	0	0	669.526,00	669.525,99	NE	NE	NE	NE	NE	NE
AMAZONAS	16	15	3.483.985,00	3.483.984,99	1.710,97	1.332,41	1.090,47	1.054,22	80,24	16,90
BAHIA	22	18	14.016.906,00	14.016.905,99	918,68	773,38	4.479,31	3.865,92	-482,01	-214,00
CEARÁ	0	0	8.452.381,00	8.452.380,99	NE	NE	NE	NE	NE	NE
DISTRITO FEDERAL	0	0	2.570.160,00	2.570.159,99	NE	NE	NE	NE	NE	NE
ESPÍRITO SANTO	24	24	3.514.952,00	3.514.951,99	2.313,37	2.072,58	1.486,28	1.484,03	430,59	375,33
GOIÁS	12	15	6.003.788,00	6.003.787,99	1.395,23	1.176,30	2.865,46	2.491,67	168,64	756,88
MARANHÃO	0	18	6.574.789,00	6.574.788,99	NE	445,20	NE	943,74	NE	0,37
MATO GROSSO	24	24	3.035.122,00	3.035.121,99	1.710,83	1.603,88	2.548,28	2.861,82	976,32	627,98
MATO GROSSO DO SUL	15	15	2.449.024,00	2.449.023,99	2.069,20	1.887,30	3.329,47	3.087,26	2,95	409,37
MINAS GERAIS	17	17	19.597.330,00	19.597.329,99	1.619,89	1.367,57	3.693,87	3.292,99	-291,47	-974,45
PARÁ	26	26	7.581.051,00	7.581.050,99	755,28	661,94	584,11	449,98	3,21	145,87
PARAÍBA	13	13	3.766.528,00	3.766.527,99	822,36	680,85	909,13	792,58	95,25	199,98
PARANÁ	20	19	10.444.526,00	10.444.525,99	1.552,48	1.379,63	1.977,37	2.112,74	374,11	288,81
PERNAMBUCO	18	18	8.796.448,00	8.796.447,99	1.083,25	883,52	4.233,51	4.050,92	128,90	-213,21
PIAUÍ	16	16	3.118.360,00	3.118.359,99	723,39	598,12	5.733,75	4.698,82	-846,25	-3.061,10
RIO DE JANEIRO	26	24	15.989.929,00	15.989.928,99	1.819,05	1.556,28	12.129,66	11.797,77	-168,33	-58,86
RIO GRANDE DO NORTE	0	0	3.168.027,00	3.168.026,99	NE	NE	NE	NE	NE	NE
RIO GRANDE DO SUL	17	17	10.693.929,00	10.693.928,99	2.002,97	1.631,51	6.000,22	4.295,71	-113,86	503,31
RONDÔNIA	0	0	1.562.409,00	1.562.408,99	NE	NE	NE	NE	NE	NE
RORAIMA	0	14	450.479,00	450.478,99	NE	948,67	NE	2.785,50	NE	543,93
SANTA CATARINA	32	27	6.248.436,00	6.248.435,99	1.912,52	1.582,05	2.571,43	7.219,48	4.512,05	-232,37
SÃO PAULO	18	18	41.262.199,00	41.262.198,99	2.501,36	2.165,31	5.451,24	4.899,29	1.734,26	857,13
SERGIPE	0	21	2.068.017,00	2.068.016,99	NE	724,67	NE	788,91	NE	5,29
TOCANTINS	19	19	1.383.445,00	1.383.444,99	1.008,10	826,01	3.722,03	2.765,04	-532,81	-195,64

Legenda: NA - Não se aplica; NE – Não evidenciado