

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA – CEPCON
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARIANA C. COELHO SILVA CASTRO

**CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO AOS PADRÕES INTERNACIONAIS: ANÁLISE
DA EVIDENCIAÇÃO PELOS ESTADOS BRASILEIROS E PELO DISTRITO
FEDERAL**

Belo Horizonte

2016

MARIANA C. COELHO SILVA CASTRO

**CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO AOS PADRÕES INTERNACIONAIS: ANÁLISE
DA EVIDENCIAÇÃO PELOS ESTADOS BRASILEIROS E PELO DISTRITO
FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Dr^a Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

Belo Horizonte

2016

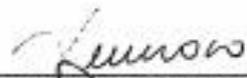
Mariana Camilla Coelho Silva

Esta Dissertação foi julgada adequada pelo Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Belo Horizonte, 12 de abril de 2016.

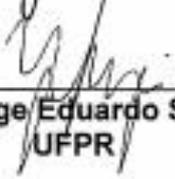
Profª. Laura Edith Taboada Pinheiro
Coordenadora do Curso

BANCA EXAMINADORA



Profª Jacqueline Veneroso Alves da Cunha
CEPCON/UFMG (orientadora)

Prof. Jose Roberto de Souza Francisco
CEPCON/UFMG



Prof. Jorge Eduardo Scarpin
UFPR

Belo Horizonte, 2016

À minha Margaridinha e ao Samuel, sempre
presentes em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Agraço a Deus, por todas as graças concedidas e por me mostrar sempre que devemos confiar nele. Agradeço também a quem agora está ao Seu lado, minha mãe, Margarida, que desde o início da minha vida fez o possível e o impossível para que eu pudesse me dedicar aos estudos, me mostrando a importância da educação, da honestidade e do respeito ao próximo. Se hoje sou uma mulher, e se consegui alcançar mais essa conquista, devo a você.

Agradeço ao meu companheiro de vida, Samuel, que me incentivou e apoiou nesse novo caminho, por sempre me mostrar que a vida pode ser mais leve, divertida e interessante. Por estar sempre ao meu lado, ser paciente e conforto nos momentos difíceis e por compartilhar seu tempo, seus conhecimentos e sua vida comigo.

À professora Jacqueline, meu primeiro contato com esse novo mundo e minha orientadora, muito obrigada pelos ensinamentos, pela paciência, dedicação, disponibilidade e pela confiança tanto no desenvolvimento deste trabalho, quanto em todo o processo de minha formação como mestre.

À minha família Castro e Coelho, por todo o apoio, torcida e orações.

A todos os meus amigos, cúmplices na caminhada e irmãos que encontrei pela vida. E aos colegas que fiz no mestrado, pelos momentos, experiências, aprendizagens e sofrimentos compartilhados, em especial ao André e à Laís, por todo o crescimento e companheirismo que me proporcionaram.

Muito obrigado, ainda, aos professores do mestrado do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG pelos conhecimentos e experiências compartilhados e aos professores Eduardo Scarpin e José Roberto pelas valiosas contribuições.

Enfim, a todos que fizeram parte dessa experiência e que fazem parte da minha vida, muito obrigada!

RESUMO

CASTRO, Mariana C. Coelho Silva. **Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais**: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal. Belo Horizonte, 2016. 115 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.

A contabilidade vem passando por profundas mudanças com o intuito de torná-la mais compreensível e confiável, visando promover a homogeneização das informações divulgadas, para isso, iniciou-se um processo de elaboração de um padrão internacional de normas de contabilidade, inclusive para o setor público. No Brasil, em 2008, foram publicadas as primeiras normas elaboradas com base no padrão internacional. A adoção de regras internacionais pode melhorar a qualidade dos relatórios, uma vez que a divulgação de informações por meio das demonstrações contábeis é o principal meio de controle da aplicação dos recursos públicos. Neste estudo, buscou-se analisar as características dos Estados brasileiros e do Distrito Federal que podem explicar o nível de *disclosure* (ID) conforme as mudanças trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), em consonância com o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública. As características dos entes públicos analisadas foram: Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os Estados, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice de Desenvolvimento Humano nas suas três dimensões Educação, Longevidade e Renda, Taxa de Alfabetização e População. No referencial teórico foram abordadas as principais alterações trazidas à contabilidade pública nacional pelo processo de convergência ao padrão internacional e a teoria utilizada como base para a realização da pesquisa foi a Teoria da Divulgação. A amostra da pesquisa foi composta por 25 estados brasileiros e o Distrito Federal, uma vez que o estado de Roraima não havia divulgado suas demonstrações contábeis do exercício de 2014 no período da coleta dos dados. Foram efetuados testes não paramétricos de correlação, análise de regressão linear múltipla, análise fatorial e análise de *clusters*. As evidências empíricas apontaram uma média de divulgação de 76%, demonstrando que os entes ainda têm muito o que evoluir em termos de divulgação para atender ao que é exigido pela legislação e fornecer informações claras e de qualidade para o controle social. Os resultados da análise de regressão múltipla permitiram identificar as características explicativas do ID e responder à questão de pesquisa levantada no estudo. Assim, observou-se que, para os entes públicos analisados, o seu tamanho, composto pelas variáveis Receita Orçamentária, Transferência de Recursos da União para os Estados e População, pode ser considerado uma característica explicativa do ID conforme as NBCASP a um nível de significância de 10%, demonstrando que entes públicos de maior tamanho, apresentam melhores índices de divulgação. A análise de *clusters*, permitiu a divisão dos entes públicos em quatro grupos, o primeiro formado por todos os estados das regiões norte e nordeste, com exceção da Paraíba, o segundo reúne todos os estados das regiões sul e centro-oeste e Espírito Santo, Minas Gerais e a Paraíba. O terceiro é formado por São Paulo e Rio de Janeiro e o quarto pelo Distrito Federal, sugerindo que estados da mesma região podem apresentar características mais semelhantes, aproximando-os em relação às suas características econômicas e sociais, bem como em seu índice de divulgação. Os resultados apresentados permitiram identificar as características explicativas do ID. Assim, pode-se concluir que, para os entes públicos analisados, a variável latente tamanho pode ser considerada uma característica explicativa do ID conforme as NBCASP, corroborando a afirmativa teórica de que o tamanho da entidade está positivamente associado a níveis de *disclosure*.

Palavras-chave: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; Processo de Convergência; Evidenciação.

ABSTRACT

CASTRO, Mariana C. Coelho Silva. **Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal.** Belo Horizonte, 2016. 115 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.

Accounting has undergone profound changes in order to make it more understandable, reliable and to promote the homogenization of the provided information. In this regard, it began a developing process of international standardization of accounting, including the public sector. In Brazil, in 2008, the first standards were published based on the international patterns. The adoption of international standards can improve the disclosure quality, since the information provided by the financial statements is the main control tool of the public resources use. This study aimed to analyze the characteristics of the Brazilian states and the Federal District that may explain the disclosure level of the changes brought by the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP), according to the convergence process to international standards public accounting. The characteristics of public entities analyzed were: Revenue Budget; Federal Funds Transfers to the States; GDP *per capita*; FIRJAN Index of Municipal Development; and Human Development Index in its three dimensions: Education, Longevity and Income; literacy rate and population. The research sample consisted of 25 Brazilian states in addition to the Federal District, once the Roraima State had not disclosed its financial statements from 2014 to December / 2015, period when the data collection was carried out. The theoretical frame presents discussions about the main changes brought to the national public accounting by the convergence process to the international standard, and the Disclosure Theory as a basis for this study. Nonparametric tests were performed to evaluate the correlation, multiple linear regression analysis, factor analysis and cluster analysis. Empirical evidence showed an average disclosure according to the NBCASP requirements equal to 76%. It demonstrates that the Brazilian states and the Federal District still have much to evolve in terms of disclosure to meet the legal requirements and to provide clear and quality information to citizens in exercising social control. The results of multiple regression analysis allowed to identify the explanatory features of the disclosure index according to NBCASP and to answer the research question of the study. It was observed that the size of the public entities, composed by Revenue Budget, Federal Funds Transfer to States and Population; can be considered an explanatory feature of the ID as the NBCASP at 10%-significance level. It shows that the largest public entities in size have the best disclosure rates. The cluster analysis allowed the classification of the public entities into four groups. The first one is formed by the northern and northeast states, with the exception of Paraíba State. The second group brings together all the states of the southern and central-western region, in addition to Espírito Santo, Minas Gerais and Paraíba. The third group contains São Paulo, Rio de Janeiro. Finally, the fourth group, the last one, is formed by the Federal District suggesting that entities located in the same region may have more similar characteristics in terms of socioeconomic characteristics and its disclosure index. The results allowed the identification of the explanatory characteristics of the disclosure index according to the changes introduced by the NBCASP. Thus, it can be concluded that, for the public entities analyzed, size is positively associated with ID in agreement with the theoretical statement.

Keywords: Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector; Convergence Process; Disclosure.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - IPSAS	37
Quadro 2 - NBCASP	43
Quadro 3 - Subsistemas Contábeis	44
Quadro 4 - Partes do MCASP.....	51
Quadro 5 - Prazos para adoção do MCASP	59
Quadro 6 - Partes do MCASP.....	72
Quadro 7 - Variáveis independentes.....	75
Quadro 8 - Resultado da Regressão Múltipla.....	103

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Síntese Metodológica da Pesquisa.....	84
Figura 2 - Índice de Divulgação por ente da federação – Parte III do MCASP	87
Figura 3 - Índice de Divulgação por ente da federação – Parte IV do MCASP	88
Figura 4 - Índice de Divulgação por ente da federação – Parte V do MCASP	90
Figura 5 - Divulgação da DFC e da DMPL.....	91
Figura 6 - Análise dos Componentes Principais.....	100
Figura 7 - Dendograma da formação da Análise de Cluster (14 grupos).....	104
Figura 8 - Dendograma da formação da Análise de Cluster (6 grupos).....	106

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Índice de Divulgação médio – Parte III do MCASP	86
Tabela 2 - Índice de Divulgação médio – Parte V do MCASP	89
Tabela 3 - Classificação dos entes públicos por Índice de Divulgação.....	92
Tabela 4 - Estatística descritiva das variáveis dependente e independentes	94
Tabela 5 - Teste de normalidade de Shapiro-Wilk	96
Tabela 6 - Teste de correlação de Spearman	96
Tabela 7 - Teste Fator Inflação de Variância (FIV)	99
Tabela 8 - Resultados da Regressão Linear ($\alpha=5\%$)	101
Tabela 9 - Resultados da Regressão Linear ($\alpha=10\%$)	101
Tabela 10 - Componentes dos Clusters	105

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AF Análise Fatorial

BF Balanço Financeiro

BO Balanço Orçamentário

BP Balanço Patrimonial

CASP Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CFC Conselho Federal de Contabilidade

CGU Controladoria Geral da União

CPC Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CRC Conselho Regional de Contabilidade

DCASP Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

DFC Demonstração dos Fluxos de Caixa

DMPL Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DVP Demonstração das Variações Patrimoniais

FASB Financial Accounting Standards Board

FIV Fator de Inflação da Variância

FMI Fundo Monetário Internacional

FNDE Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

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

IASB International Accounting Standards Board

IASC International Accounting Standards Committee

ID Índice de Divulgação

IDH Índice de Desenvolvimento Humano

IFAC International Federation of Accountants

IFDM Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal

IFGF Índice Firjan de Gestão Fiscal

IFRS International Financial Reporting Standards

INSS Instituto Nacional de Seguridade Social

IPSAS International Public Sector Accounting Standards

IQM Índice de Qualidade dos Municípios

IRFS/CNM Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão dos municípios desenvolvido pela Confederação Nacional de Municípios

ITGP-M Nível de transparência da gestão pública

KMO Teste de *Kaiser-Meyer-Olkin*

LDO Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA Lei Orçamentária Anual

LRF Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MQO Método dos Mínimos Quadrados Ordinários

NBC Normas Brasileiras de Contabilidade

NBCASP Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU Organização das Nações Unidas

PCASP Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCE Procedimentos Contábeis Específicos

PCO Procedimentos Contábeis Orçamentários

PCP Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PIB Produto interno bruto

PPA Plano Plurianual

PPP Parcerias Público-Privadas

RGPS Regime Geral de Previdência Social

RPPS Regime Próprio de Previdência Social

RREO Relatório Resumido da Execução Orçamentária

SIMAFAL Sistema Integrado de Gestão Financeira para a América Latina e o Caribe

STN Secretaria do Tesouro Nacional

UE União Europeia

USAID Agência dos Estados Unidos para o Desenvolvimento Internacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	Objetivos	24
1.1.1	Objetivo geral	24
1.1.2	Objetivos específicos	25
1.2	Justificativa	25
2	REFERENCIAL TEÓRICO	29
2.1	Teoria da divulgação	29
2.2	A contabilidade no setor público	32
2.3	<i>International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)</i>	36
2.4	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) ..	40
2.5	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)	50
2.6	Indicadores sociais e evidenciação	60
2.7	Estudos anteriores	64
2.7.1	Estudos com abordagem na adoção das IPSAS e das NBCASP	64
2.7.2	Estudos com abordagem na associação entre características dos entes públicos e <i>disclosure</i>	67
3	METODOLOGIA	70
3.1	Delineamento da pesquisa	70
3.2	Coleta dos dados	71
3.3	Variáveis independentes	74
3.3.1	Hipóteses	75
3.4	Modelo estatístico	77
3.5	Plano de análise dos dados	78
3.5.1	Testes de correlação	79
3.5.2	Análise de Regressão Múltipla	80
3.5.2.1	Análise Fatorial (AF)	81
3.5.3	Análise de <i>Cluster</i>	83
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	85
4.1	Nível de <i>disclosure</i> de informações contábeis conforme as exigências estabelecidas pelas NBCASP e o MCASP	85
4.1.1	Parte III do MCASP – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE)	85
4.1.2	Parte IV do MCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	87

4.1.3	Parte V do MCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).....	89
4.2	Caracterização dos entes públicos conforme o índice de divulgação.....	92
4.3	Relação entre o índice de divulgação e determinadas características dos entes públicos.....	93
4.3.1	Testes de correlação	95
4.3.2	Análise de Regressão Múltipla.....	98
4.3.2.1	Análise Fatorial (AF).....	99
4.3.3	Análise de <i>Cluster</i>	103
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	108
	REFERÊNCIAS	111

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade vem passando por profundas mudanças, principalmente, com o intuito de torná-la mais homogênea, compreensível e confiável. Crises financeiras internacionais e escândalos corporativos têm demandado cada vez mais a divulgação de informações detalhadas e relevantes. Aliado a isso, a globalização dos negócios e o surgimento de empresas transnacionais exigiu que as informações divulgadas fossem elaboradas de forma que todos, em qualquer lugar do mundo, pudessem compreendê-las e analisá-las, aumentando sua confiança e reduzindo as disparidades causadas pela elaboração de demonstrações de acordo com as particularidades de cada país.

Com o intuito de promover a homogeneização das informações financeiras divulgadas, iniciou-se um processo de elaboração de um padrão internacional de normas de contabilidade. O primeiro país a se preocupar com a elaboração de uma estrutura para a edição e publicação de normas contábeis foi os Estados Unidos, em 1973, com a criação do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), comitê contábil cujo objetivo é padronizar os procedimentos da contabilidade financeira de empresas cotadas na bolsa de valores e não governamentais.

Também em 1973 foi criado o *International Accounting Standards Committee* (IASC), uma fundação sem fins lucrativos com o objetivo de formular e publicar, de forma totalmente independente, um novo padrão de normas contábeis internacionais que pudessem ser mundialmente aceitas. Em 2001, foi criado o *International Accounting Standards Board* (IASB), na estrutura do IASC, assumindo suas responsabilidades técnicas e tendo como objetivo melhorar os pronunciamentos contábeis internacionais anteriormente emitidos pelo IASC.

Atualmente, o IASB possui *status* de regulador internacional. Vários países estão convergindo para seus padrões de contabilidade, dentre eles o Brasil. O IASB emite pronunciamentos denominados *International Financial Reporting Standards* (IFRS), que são normas internacionais de contabilidade, visando uniformizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes nos diversos países, melhorando a estrutura conceitual e proporcionando a análise e interpretação das demonstrações financeiras.

No Brasil, o processo de convergência da contabilidade ao padrão internacional teve início em 2007, com a promulgação da Lei nº 11.638, que alterou e revogou dispositivos da Lei nº

6.404/1976, e da Lei nº 6.385/1976. Foi complementada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, incorporando, a partir de 2008, para o setor privado, procedimentos e regras contábeis contidos nas normas internacionais de contabilidade.

No setor público também havia essa necessidade de harmonização. Para isso, foi criado, em 1977, o *International Federation of Accountants* (IFAC), com atribuições análogas às do IASB. O IFAC é uma organização mundial dedicada a servir ao interesse público por meio do fortalecimento da profissão e contribuição para o desenvolvimento de fortes economias internacionais, além de ser o responsável por emitir pronunciamentos voltados para o setor público.

O IFAC emite um conjunto de normas contábeis para serem utilizadas por entidades do setor público na preparação das demonstrações financeiras, essas normas são as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e são elaboradas com base nas IFRS emitidas pelo IASB.

A contabilidade pública tradicional, focada no orçamento e com o principal objetivo de assegurar a conformidade com os requisitos legais, mostrou-se inadequada para enfrentar os novos desafios da governança pública. O objeto de estudo da contabilidade, seja ela pública ou privada, é o patrimônio, e esse patrimônio deve ser reconhecido e controlado pelo ente público, o que não se consegue realizar com uma contabilidade voltada estritamente ao aspecto orçamentário. Com isso, importantes reformas estão sendo implementadas em países como Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, com o intuito de desenvolver um sistema de contabilidade pública mais informativo e útil para a tomada de decisão e prestação de contas (ABUSHAMSIEH; LÓPEZ-HERNÁNDEZ; ORTIZ-RODRÍGUEZ, 2014).

O México também vem passando por uma reforma no sistema contábil, com o objetivo de alcançar a harmonização das informações contábeis geradas pelos três níveis de governo. Espera-se que todos os Estados publiquem suas informações com o mesmo formato das IPSAS, permitindo a comparação entre eles ao longo do tempo. Assim, a adoção das IPSAS no México pode alcançar as metas da reforma do sistema contábil. Em termos gerais, os objetivos da reforma e os das IPSAS são similares. Contudo, ainda é preciso superar a barreira política e negociar com os governos subnacionais a adoção de um novo sistema de contabilidade baseado nas IPSAS (SOUR, 2012).

De acordo com a PwC (2013), existe uma necessidade real de que os relatórios emitidos pelo setor público demonstrem mais solidez e transparência, além de refletir integralmente o impacto

econômico das decisões políticas, e isso só pode ser plenamente alcançado pela aplicação do regime de competência. Embora a correção e a transparência da contabilização por parte da administração pública não constituam, por si só, garantia de gestão de finanças públicas de qualidade, elas são componentes importantes para isso. A aplicação de normas como as IPSAS contribui para o aprimoramento da qualidade das informações financeiras e facilita a comparação entre setores governamentais e organizações.

A discussão sobre a harmonização da contabilidade tem como objetivo melhorar e aperfeiçoar a contabilidade pública, visando uma maior transparência, responsabilidade e controle. O tema relacionado à reforma da contabilidade pública é recorrente em muitos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A OCDE é uma organização internacional de 34 países que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, que procura fornecer uma plataforma para comparar políticas econômicas, solucionar problemas comuns e coordenar políticas domésticas e internacionais. A maioria dos membros da OCDE é composta por economias com elevados PIB *per capita* e Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e são considerados países desenvolvidos. De acordo com Dees e Neelissen (2004), países como os Estados Unidos, Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido e Suécia foram os pioneiros na adoção do regime de competência orçamental e na reforma da contabilidade pública.

Em pesquisa realizada pela PwC (2013), em 140 países, foi identificado que um número cada vez maior de governos está adotando estruturas contábeis baseadas no regime de competência. Contudo, quando considerada a situação para os próximos cinco anos, o número de países que estão em uma tendência clara de iniciar reformas contábeis e adotar o regime de competência, saltaria de 26 para 63, um aumento de 142% na aplicação do regime de competência em cinco anos, e as IPSAS devem servir como ponto de referência comum para essa transição.

Um estudo da Ernst & Young (2010), realizado em 19 jurisdições mostrou que as IPSAS são usadas atualmente pelos governos centrais do Reino Unido, da França, da Suécia, da Suíça e da Lituânia, enquanto Holanda e Noruega estão em processo de convergência. Outros países como Portugal, Espanha, Áustria, Dinamarca e Finlândia não adotam as IPSAS, mas já usam um modelo contábil todo no regime de competência. Na Bélgica e na Itália, há uma migração do regime de caixa para competência. Grécia e Alemanha usam o sistema de caixa e não possuem plano de mudar as regras.

No Brasil, a evolução das finanças e da contabilidade públicas vem acontecendo desde a proclamação da República. Contudo, somente a partir da década de 1960, impulsionado por um período de crise econômica e institucional, tornou-se evidente a necessidade de aperfeiçoamento da gestão das finanças e da contabilidade do país (FEIJÓ, 2013).

Com a crise financeira internacional ocorrida na década de 1980, o mundo começou a discutir uma nova forma de administração pública. Este movimento sugeriu uma série de reformas administrativas, gerenciais e organizacionais, exigindo do Estado uma gestão fiscal responsável (PEREIRA et al., 2013). Com isso, tornou-se necessária a adoção de mecanismos que facilitassem a divulgação de informações confiáveis, indispensáveis para o controle das finanças públicas.

A preocupação com a modernização da administração pública aconteceu no sentido de torná-la mais eficiente e eficaz no atendimento das demandas da sociedade. Tais reformas se caracterizaram por trazerem algumas das metodologias aplicadas na iniciativa privada para a administração pública. A introdução de mecanismos para medir o desempenho das entidades reforçou a demanda por relatórios realmente informativos, principalmente os contábeis (BORGES, 2012).

Atualmente, o Brasil está vivendo o início de outro foco de avanços, que pode ser considerado uma verdadeira revolução contábil. Para isso, de acordo com Feijó (2013), várias ações estratégicas estão em curso visando à implantação de um novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, que tem como objetivo convergir as práticas contábeis vigentes aos padrões internacionais.

Esse processo de convergência, no setor público, se iniciou em 2007 com a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.103, e teve como finalidade traçar um plano de ação e coordenar o processo de convergência das normas brasileiras às internacionais nas áreas de auditoria, contabilidade pública e assuntos regulatórios. Esse Grupo Técnico teve como função inicial a tradução e validação das IPSAS e a elaboração e discussão de minutas para implantação das normas internacionais no país.

Para Varandas (2013) desde a publicação das IPSAS e da obrigatoriedade de harmonização às normas internacionais de contabilidade para as empresas do setor privado, surgiu a necessidade de reordenamento da contabilidade pública brasileira.

Para isso, e com vistas a promover a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria nº 184. Darós e Pereira

(2012) destacam que a portaria trata das diretrizes a serem observadas pelos entes públicos (abrangendo União, Estados e Municípios) em relação 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.

A referida Portaria, determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pelo IFAC e às normas brasileiras editadas pelo CFC; 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 do IFAC e com as normas do CFC aplicadas ao setor público; e 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.

Após a publicação da Portaria nº 184/2008, o CFC emitiu, também em 2008, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), elaboradas com base nas IPSAS.

De acordo com Lima, Santana e Guedes (2009), as NBCASP têm por objetivo contribuir para o correto reconhecimento, mensuração e evidenciação de atos e fatos administrativos com base na Teoria da Contabilidade, de forma que a contabilidade pública brasileira, além de cumprir os aspectos legais e formais, reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio público.

Seguindo as diretrizes estabelecidas de desenvolvimento conceitual e convergência às normas internacionais, a STN editou em 2009, para aplicação a partir de 2010, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), consolidando conceitos e regras para a contabilização das variações patrimoniais sob a ótica da competência e a implantação da contabilidade patrimonial (FEIJÓ, 2013). O MCASP é o instrumento que incorpora as regras constantes nas NBCASP com algumas regras das IPSAS, e tem como objetivo padronizar os procedimentos contábeis.

Em julho de 2012, a STN editou a Portaria nº 437, onde foram estabelecidos prazos para a adoção do MCASP, em dezembro de 2012, a STN publicou a Portaria nº 753, prorrogando esse prazo para

todos os entes da federação, até o término do exercício de 2014. Em novembro de 2013, a STN publicou uma nova Portaria, de nº 634, dispondo sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.

De acordo com a Nota Técnica nº 5/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF, a Portaria STN nº 634/2013 busca reunir, em um único documento, o conteúdo de vários atos normativos anteriores que regulavam a padronização conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, de forma a tornar claro o processo de convergência, principalmente no que se refere aos prazos estabelecidos.

A Portaria manteve os prazos anteriormente definidos para a adoção integral do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e da consolidação das contas públicas dos entes da Federação. Assim, os entes deveriam ter adotado as regras relativas ao PCASP e às DCASP, estabelecidas no MCASP, até o final do exercício de 2014.

Uma alteração significativa em relação aos prazos é relativa à adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP). O prazo anterior previa a necessidade de adoção integral até o final do exercício de 2014 e, com a nova Portaria, eles serão definidos conforme ato normativo específico da STN para cada procedimento contábil patrimonial.

Em relação aos novos prazos para adoção dos PCP, a STN entendeu que foi necessário mudar a regra para apartá-los dos prazos de adoção do PCASP e das DCASP. Um diagnóstico concluiu pela dificuldade de adoção de procedimentos como, por exemplo, o registro da depreciação, do ajuste ao valor recuperável, de ativos intangíveis e dos créditos tributários a receber. Os entes da Federação, independentemente do seu porte ou da maturidade de seu sistema contábil, enfrentariam dificuldades significativas para realizar a implantação de todos os PCP constantes do MCASP no mesmo ano de implantação do PCASP e das DCASP. Neste sentido, a STN deu destaque à implantação do PCASP e das DCASP nos exercícios de 2013 e 2014 para, a partir de 2015, propiciar a implantação dos PCP. Ressalta-se, porém, que as regras concernentes aos PCP já estão em vigor e podem ser implantadas pelos entes da Federação. Os prazos para adoção dos PCP serão definidos em Portaria específica, para um ou mais procedimentos patrimoniais de forma gradual e de acordo com a evolução da maturidade contábil dos entes. Quanto aos Procedimentos Contábeis

Orçamentários (PCO) e aos Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), os mesmos permanecem com observância obrigatória e aplicabilidade imediata conforme o disposto no MCASP.

Já foram editadas onze resoluções regulamentando os principais conceitos e procedimentos a serem adotados pela contabilidade aplicada ao setor público, as NBC T 16.1 a 16.11, sendo dez em 2008 e uma em 2011.

De acordo com Ferreira e Marchesini (2011) as principais alterações trazidas com a adoção das NBCASP são: a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial, adoção de sistema de custos, contabilização da depreciação, de bens intangíveis e de uso comum, avaliação e mensuração dos bens a valor de mercado, implantação das demonstrações de Fluxo de Caixa, do Resultado Econômico, das Mutações do Patrimônio, consolidação das Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas.

A harmonização das normas de contabilidade tem como finalidade fornecer aos usuários informações úteis sobre o desempenho dos entes públicos, da mesma forma que ocorre no setor privado. Contudo, no setor público deve-se analisar aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e patrimonial, bem como suas alterações. Isso tudo, buscando apoiar a tomada de decisão e a prestação de contas da aplicação dos recursos públicos, uma vez que o desempenho da gestão pública não é medido através do lucro, e sim por meio da promoção do bem-estar social.

Costa (2012) destaca que, além de unificar a contabilidade para os vários ramos de seu segmento, outro fator importante é torná-la mais clara e objetiva aos seus usuários. Os principais interessados na contabilidade das instituições públicas são os contribuintes, pois, afinal, a maior parte da receita vem deles, sendo importante saber como esses recursos são administrados para melhor exercer o controle social.

A adoção de regras internacionais de contabilidade pode levar a uma significativa melhoria na qualidade dos relatórios financeiros produzidos por organismos do setor público. Dadas essas circunstâncias, seria altamente provável uma melhoria na informação divulgada referente a alocação de recursos públicos, maior transparência e maior grau de responsabilidade na tomada de decisão governamental (PÉREZ; HERNÁNDEZ, 2007).

A divulgação de informações por meio das demonstrações contábeis é o principal meio de controle da aplicação dos recursos públicos e tem por objetivo reduzir a assimetria informacional que existe

entre os gestores, a população e demais usuários dessas informações. De tal modo, a evidenciação contábil ou *disclosure*, compõe um dos meios disponíveis para que o cidadão analise e controle como os recursos públicos estão sendo aplicados.

No âmbito da administração pública, o *disclosure* ganha destaque substancial, uma vez que a transparência governamental é condição necessária para a efetivação de qualquer ordem democrática, tendo em vista que só há controle efetivo dos governantes se seus atos forem adequadamente informados à sociedade (AVELINO, 2013). Além disso, a transparência constitui garantia da democracia no próprio controle social, bem como contribui de forma direta para a conquista da eficiência na gestão pública.

A Contabilidade Pública brasileira está passando por um processo de mudanças, visando deixar de lado seu foco essencialmente orçamentário, passando a evidenciar também o aspecto patrimonial. Tais mudanças buscam atender aos Princípios de Contabilidade com o intuito de apresentar demonstrações mais transparentes, comparáveis e que forneçam adequada prestação de contas de como os recursos públicos estão sendo aplicados.

Diante desse cenário de mudanças e levando em consideração as características dos entes públicos brasileiros, que podem apresentar distinções em relação aos aspectos sociais, ambientais e administrativos, surge a seguinte questão de pesquisa: *Quais características dos Estados brasileiros e do Distrito Federal são determinantes no nível de disclosure em consonância com as mudanças trazidas pela adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)?*

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo geral

Tendo como base as mudanças trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e as características dos entes públicos brasileiros, o presente trabalho tem por objetivo geral buscar evidências que permitam identificar se determinadas características dos

Estados brasileiros e do Distrito Federal podem ser determinantes no nível de *disclosure* conforme exigido pela adoção dessas normas, em consonância com o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública.

1.1.2 Objetivos específicos

Visando o atendimento do objetivo geral foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Verificar o nível de *disclosure* de informações contábeis conforme as exigências estabelecidas pelas NBCASP e o MCASP.
- Caracterizar os entes públicos com menor e maior nível de *disclosure*.
- Relacionar o índice de divulgação à Receita Orçamentária, às Transferências de recursos da União para os Estados, ao PIB *per capita*, ao Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, ao Índice de Desenvolvimento Humano nas suas três dimensões Educação, Longevidade e Renda, à Taxa de Alfabetização e à População dos Estados e do Distrito Federal.
- Avaliar as similaridades entre os entes públicos, quanto à variabilidade dos parâmetros sociais, econômicas, tamanho e Índice de Divulgação.

1.2 Justificativa

A contabilidade pública é o ramo da Contabilidade que estuda, orienta, controla e registra os atos e fatos da administração pública, demonstrando o seu patrimônio e as suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento, seja ele da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal. A contabilidade pública é tão importante quanto a contabilidade aplicada ao setor privado.

A contabilidade deve cumprir a sua finalidade, que, de acordo com Iudícibus (2000) é, fornecer informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais. A

informação fornecida pela contabilidade não tem valor se não se sabe o que ela representa, se não houver algum usuário interessado e se não há qualquer uso ou credibilidade.

As mudanças de paradigma, reforma administrativa e alterações na legislação têm revelado uma nova consciência, de que as coisas públicas dizem respeito a todos os cidadãos. As contas públicas são de interesse dos cidadãos, que financiam essas entidades por meio do pagamento de impostos. Os principais usuários da contabilidade pública são os cidadãos, sejam eles contribuintes ou não, cujo interesse é verificar a qualidade da administração pública. Em regimes democráticos, o acesso à informação é garantido por lei. No Brasil, este direito é assegurado pela Lei nº 12.527/2011.

A motivação para a realização desse estudo advém da necessidade de maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à área pública. Além do que, segundo Darós e Pereira (2012), a carência de bibliografias e trabalhos empíricos sobre a área pública no Brasil limita o desenvolvimento de técnicas e práticas de aperfeiçoamento de temas relacionados à contabilidade pública.

Pesquisas internacionais como a de Oulasvirta (2013) afirmam que, a divulgação de informação contábil e financeira de qualidade visa atender às necessidades de tomada de decisões governamentais, bem como à prestação de contas aos eleitores e contribuintes. Além disso, as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, ou IPSAS, podem gerar demonstrações financeiras que sejam comparáveis entre os países.

A crise financeira internacional reforçou a interdependência global entre os países e tem destacado a necessidade de harmonização. Com isso, é necessário atingir uma linguagem padronizada para a contabilidade. A crescente interdependência econômica entre países significa que a política econômica de um país tem repercussões em outros. Este é precisamente o caso da Itália e outros países da zona do euro, que, de acordo com Jannelli e Tesone (2013), têm aumentado fortemente sua dependência tanto entre países pertencentes quanto não pertencentes à união europeia, demonstrando a necessidade de um intercâmbio global de pontos de vista. A harmonização global dos sistemas de contabilidade desempenha um papel decisivo e poderoso nesse processo.

No âmbito empresarial, a globalização dos mercados é provavelmente a principal razão para defender a harmonização internacional das práticas contábeis. No setor público, encontramos uma justificativa melhor na globalização regional, ou seja, na formação de mercados econômicos

integrados. Os governos devem harmonizar suas informações para poderem proporcionar uma imagem completa da situação financeira e econômica comum e, dessa forma, facilitar a tomada de decisões econômicas que as afetem (PÉREZ; HERNÁNDEZ, 2003).

A contabilidade desempenha um papel ativo no desenvolvimento socioeconômico de um país ou de uma comunidade. A adoção das IPSAS tornou-se importante para muitos países em desenvolvimento, a fim de elevar a qualidade da informação financeira relatada para usuários externos e para colher os benefícios da globalização econômica (ADHIKARI; MELLEMMVIK, 2010).

Finalmente, as IPSAS reduziriam o risco de influência política. A transparência e a comparabilidade das contas públicas aumentariam a responsabilidade do governo em melhorar a tomada de decisões (BELLANCA, 2014).

De acordo com Roje, Vasicek e Vasicek (2010), pesquisas nessa área são motivadas por discussões internacionais sobre o desenvolvimento e adoção das IPSAS, e ao fato de que o tema está se tornando cada vez mais relevante à medida que muitos países estão se movendo em direção à adoção do regime de competência completo para a contabilidade pública por meio das IPSAS. A tendência internacional de convergência e harmonização de políticas de contabilidade do setor privado e normas de relatórios financeiros também influencia o processo de reforma do setor público, que vêm progredindo em todo o mundo.

Quanto à oportunidade, esse estudo foi realizado em um período de profunda transformação na contabilidade pública do Brasil, visando melhores práticas contábeis e divulgação de informações mais confiáveis, transparentes e comparáveis. Contudo, esse processo demanda modificação e adequação, alguns com elementos adicionais de complexidade, como a alteração de critérios contábeis e a implementação de sistema de custos. Daí a necessidade, nesse momento, de um estudo sobre as mudanças decorridas da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público ao padrão internacional, tão importante para a evolução da Contabilidade Pública brasileira.

Aliado a isso, pretende-se verificar se os Estados brasileiros e o Distrito Federal estão adotando os procedimentos exigidos pela nova regulamentação, proporcionando à população informações importantes para o controle social, conforme previsão do artigo 74 da Constituição Federal e da

Lei de Responsabilidade Fiscal, que tratam da transparência e da responsabilidade na gestão dos recursos públicos, bem como asseguram ao cidadão o papel de denunciar possíveis irregularidades.

Os trabalhos nacionais realizados até então, e que tratam da convergência da Contabilidade Pública brasileira ao padrão internacional, se limitam a pesquisas bibliográficas que relatam a importância da adoção de padrões mais elevados de contabilidade. As mudanças trazidas pelo processo de convergência só puderam ser observadas na prática a partir do fim do exercício de 2014, uma vez que as demonstrações de acordo com o novo padrão foram publicadas em 2015. A adoção das exigências trazidas pelas NBCASP e pelo MCASP tem como objetivo melhorar a informação contábil divulgada, assegurando mais transparência, confiabilidade e comparabilidade.

Para Ribeiro, Pereira e Benedicto (2013), o novo contexto discutido neste tipo de estudo mostra que a contabilidade pública pode realizar um trabalho político e social relevante, a partir do momento em que demonstrativos atualizados são elaborados com qualidade, eficácia, eficiência e economia demonstrando as despesas públicas em favor da sociedade. Além disso, a investigação pode contribuir para despertar discussões e reflexões sobre a importância da informação para a sociedade. Com isso, pode-se perceber o papel de responsabilidade da contabilidade, uma vez que ao imaginarmos como esses contextos seriam sem ela, certamente encontraríamos desordem social, ausência de controle e confusão nas decisões relativas às políticas públicas.

Por fim, este trabalho justifica-se, de forma teórica, por contribuir para o enriquecimento do conhecimento na área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da divulgação

A divulgação de informações tem como função básica a diminuição da assimetria informacional entre gestores e investidores. Dessa forma, a *disclosure* visa contribuir para a escolha da melhor forma de alocar recursos para os investidores. É com base nas informações divulgadas pelas empresas que os investidores podem analisar o seu desempenho e suas expectativas futuras, tomando decisões de investimento em determinado empreendimento (LANZANA, 2004).

A Teoria da Divulgação analisa modelos que verificam como a divulgação de informações influencia o mercado e o desempenho econômico das empresas, e tem por objetivo explicar os motivos da divulgação da informação contábil (CORRÊA, 2014).

Verrecchia (2001) sugere a divisão da pesquisa sobre divulgação em contabilidade em três categorias: pesquisa sobre divulgação baseada em associação (*association-based disclosure*); pesquisa sobre divulgação baseada em julgamento (*discretionary-based disclosure*) e pesquisa sobre divulgação baseada em eficiência (*efficiency-based disclosure*).

A primeira categoria inclui pesquisas com o objetivo de investigar a relação entre a divulgação e as mudanças no comportamento dos investidores. A principal característica desse tipo de pesquisa é o estudo dos efeitos da divulgação na mudança das ações dos investidores, notadamente em relação aos preços dos ativos e aos volumes de negociação. A segunda categoria compreende pesquisas que identificam os motivos da divulgação. A divulgação é considerada um processo endógeno, verificando os incentivos que as empresas têm para divulgar. A terceira categoria abrange pesquisas sobre as preferências quanto às configurações de divulgação, isto é, nos casos em que a divulgação ainda não ocorreu. Estudos classificados nessa categoria discutem quais tipos de divulgação são mais eficientes ou preferidos. Nesse caso, as ações dos agentes do mercado de capitais que maximizam a riqueza são de natureza endógena (SALOTTI; YAMAMOTO, 2005).

Segundo Salotti e Yamamoto (2008), a divulgação de informações pode se dar de forma tanto voluntária quanto compulsória. A divulgação de informações de forma voluntária constitui uma ação proativa da entidade, geralmente advinda de incentivos recebidos pelo administrador para

divulgá-las, já a divulgação compulsória decorre de ação reativa, oriunda de regulamentação que obriga a entidade a divulgar determinada informação.

A evidenciação compulsória apresenta informações exigidas legalmente pelos órgãos de regulamentação e pelos órgãos de classe. Nas entidades públicas a evidenciação compulsória é estabelecida na Lei nº 4.320/1964, que institui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal (AVELINO; COLAUTO; ANGOTTI, 2012).

Já a evidenciação voluntária, segundo Santos, Gaiot e Milani Filho (2014) vai além do requerido por leis, normas contábeis ou órgãos reguladores e é um elemento relevante no processo decisório dos usuários informacionais. Contudo, muitas empresas são resistentes a fornecer informações voluntárias, não somente por questões envolvendo a confidencialidade de informações estratégicas, mas também visando evitar gastos adicionais nos processos de coleta, preparo e divulgação.

O presente estudo se enquadra na categoria das pesquisas sobre Divulgação Baseada em Julgamento, uma vez que tem como um de seus objetivos avaliar a influência de determinadas variáveis em relação a um maior ou menor índice de divulgação de informações pelos entes públicos selecionados. Levando em consideração que as informações a serem divulgadas são de caráter compulsório, passando a serem obrigatórias para todos os entes públicos a partir do exercício de 2014.

Esse tipo de pesquisa assume como premissa que a decisão de divulgar, ou não, uma informação pode ser explicada por determinadas características da própria companhia, como porte, desempenho, prática de governança corporativa, dentre outros. Com isso, esta pesquisa busca identificar se, determinadas características dos entes públicos como Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os Estados, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice de Desenvolvimento Humano nas suas três dimensões Educação, Longevidade e Renda, Taxa de Alfabetização e População são capazes de explicar um índice de divulgação de informações financeiras maior ou menor por parte da administração pública.

Na contabilidade aplicada ao setor público, o *disclosure* se torna importante na adoção de uma política eficaz de divulgação dos atos praticados pelos entes públicos, haja vista que a transparência

na divulgação da aplicação dos recursos pela gestão pública é uma questão de grande relevância social, só há controle efetivo dos atos dos governantes se esses forem adequadamente informados à sociedade.

Avelino, (2013, p.32) esclarece que:

Entidades públicas que apresentam maior nível de *disclosure* estão, teoricamente, oferecendo mais mecanismos de monitoramento das atividades do gestor público, para os cidadãos, a questão do alinhamento de interesses entre cidadãos e gestor público torna-se verificável pelos primeiros quando os entes públicos disponibilizam mais informações, desde que essas sejam de caráter relevante.

Para Grau (2005), o desenvolvimento de estratégias de informação e, em geral, a transparência da gestão pública, constituem requisitos fundamentais para o exercício do controle social sobre a administração. Além disso, a transparência em si constitui garantia da democracia no próprio controle social, bem como pode contribuir de forma direta para a conquista de eficiência na gestão pública.

Cruz (2010) ressalta que, uma gestão pública transparente vai além da evidenciação dos instrumentos de transparência fiscal, devendo permitir que os cidadãos acompanhem e participem efetivamente dos atos da administração pública que causam impactos em toda a sociedade.

Portanto, o objetivo das demonstrações contábeis está no fornecimento de informações sobre a posição patrimonial, financeira e econômica, tanto em empresas, quanto no setor público, de forma que sua principal finalidade esteja em evidenciar, de maneira objetiva, tempestiva, fidedigna e completa, informações de natureza quantitativa e qualitativa aos seus usuários. Para a Contabilidade atingir essa meta, faz-se necessária a utilização de um sistema de informação contábil que permita o devido suporte no processo de tomada de decisões e a transparência dos gastos públicos (ATHAYDE, 2002).

Nesse cenário, cabe aos cidadãos tornarem-se mais ativos, pressionando a administração pública no sentido de divulgar mais informações e com melhor qualidade, como forma de prestar conta pelos seus atos. A ideia é que a contabilidade pública seja utilizada não só pelos contadores e órgãos de controle, mas principalmente por gestores, administradores e pela sociedade. O objetivo da contabilidade pública é fornecer informações sobre o que foi planejado, executado e os resultados

alcançados, em apoio à tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao controle social (AVELINO, 2013).

Para Athayde (2002), um fato bastante peculiar no estudo sobre evidenciação contábil é que em quase todos os trabalhos sobre o tema *disclosure*, tem-se dado destaque para o setor privado, deixando uma lacuna em relação a divulgação de informações do setor público.

No Brasil, a evidenciação contábil na área pública compõe algumas legislações como a Lei nº 4.320/1964, que traz as normas, procedimentos e a forma de divulgação das demonstrações dos entes públicos e a Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (MACÊDO; KLANN, 2014).

2.2 A contabilidade no setor público

O objetivo científico da contabilidade se manifesta na correta apresentação do patrimônio e na análise das causas de suas mutações. As entidades governamentais, tais quais as organizações privadas, movimentam seu patrimônio diariamente, demandando acompanhamento, registro e controle, com o intuito de verificar se seus objetivos vêm sendo atingidos, e também para que a sociedade possa saber se os recursos públicos vêm sendo diligentemente administrados (LIMA; CASTRO, 2007).

O processo de prestação de contas dos entes públicos é importante não somente pelas exigências estabelecidas na legislação, mas pela necessidade de transparência dos atos do gestor (agente) em relação ao cidadão (principal).

Sothe e Scarpin (2010) destacam que, na contabilidade pública, é onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos.

De acordo com a Constituição Federal, *caput* do artigo 37, os princípios da administração pública são legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Costa (2012) destaca que a publicidade não está ligada simplesmente à divulgação dos atos dos agentes públicos, mas também

à participação popular, através do acompanhamento do investimento dos impostos e tributos arrecadados, verificando se vêm sendo aplicados de acordo com as necessidades e prioridades da população.

Em relação à eficiência, Costa (2012) destaca que no setor privado o gerenciamento dos custos se dá mediante análise da rentabilidade do capital investido em relação ao resultado obtido; já no setor público a decisão do gestor avalia as alternativas que demandem menos recursos e ao mesmo tempo produzam mais benefícios sociais.

O artigo 165 da Constituição trata de itens relacionados ao planejamento do orçamento do setor público, fixando a hierarquia dos processos de planejamento do orçamento. O Plano Plurianual (PPA) estabelece diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e programas de duração continuada; a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) estabelece metas e prioridades e orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA); e a LOA prevê a receita e fixa a despesa (BRASIL, 1988). A Constituição tem entre seus principais objetivos orientar a forma como o gestor público deve registrar os planos de direcionamento dos recursos públicos, delimitando prazos e evidenciando características para cada um dos dispositivos legais (MACÊDO; KLANN, 2014).

Um marco importante para a história da Contabilidade Pública no Brasil foi a criação da Lei nº 4.320/1964, que surgiu num contexto de reorganização e reforma da administração pública. O artigo 85 da Lei nº 4.320/64 dispõe:

Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964).

A referida Lei estimula a boa execução orçamentária, o equilíbrio entre as receitas e as despesas, a apresentação padronizada de demonstrações contábeis, bem como o planejamento dos compromissos financeiros. Ela contém, ainda, elementos que visam reduzir o déficit orçamentário, e, portanto, o endividamento dos entes públicos (VARANDAS, 2013).

No ano 2000 foi regulamentada a Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e que, de acordo com Macêdo e Klann (2014), tem como um dos pilares a transparência dos gastos

públicos e a consecução das metas fiscais. Como as informações contábeis acerca do patrimônio público têm a finalidade de atender aos interesses dos usuários, e, conseqüentemente, contribuir para a evidenciação das informações sobre a gestão pública, verifica-se um estreito relacionamento entre a Contabilidade Pública e a LRF (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

A LRF é um instrumento em consonância com os novos paradigmas da administração pública, caracterizada pela implementação de funções mais gerenciais e a introdução da participação popular no processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas. As mudanças produzidas pela LRF contribuíram para que os entes públicos incentivassem o movimento para saneamento das contas públicas e se preocupassem com uma reestruturação mais profunda na capacidade de prestação dos serviços públicos e na promoção do bem-estar social (BORGES, 2012).

Em 2008, através da Portaria nº 184, da STN, foi legalmente formalizada a necessidade de adoção de práticas adequadas aos modelos internacionais. Nesse mesmo ano, buscando o aperfeiçoamento da contabilidade pública brasileira, o CFC publicou as primeiras NBCASP, visando contribuir para o fortalecimento e a uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a contabilidade pública brasileira refletisse a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

A contabilidade pública brasileira ainda é orientada pela Lei nº 4.320/64, mas devido a sua orientação muito mais orçamentária do que contábil, estão ocorrendo conflitos entre a legislação vigente e as Normas Internacionais de Contabilidade. Por isso, existe atualmente em tramitação no Senado Federal brasileiro, o projeto de Lei de Qualidade Fiscal, que busca revisar toda a norma. A contabilidade pública brasileira, com base na Lei nº 4.320/64, utiliza quatro sistemas de escrituração para desempenhar o seu papel, quais sejam: Sistemas Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação. Atualmente, esses sistemas tornaram-se subsistemas e foram alterados para: Subsistema Orçamentário, Patrimonial, de Compensação e de Custos (BORGES, 2012).

A Contabilidade pública é considerada parte integrante e vital nas reformas do setor público, recentemente, as reformas contábeis vêm ocorrendo em muitos países. Políticos, instituições financeiras, meios de comunicação, consultores e estudiosos têm desempenhado papéis

importantes em todo o mundo na criação e manutenção da pressão de transformação, assim como uma gama de organizações e organismos supranacionais como, por exemplo, a OCDE, o Consórcio Internacional para a Gestão Governamental Financeira, o Banco Mundial, e o Fundo Monetário Internacional. Os organismos públicos têm transformado (ou estão em processo de transformação) suas demonstrações financeiras, a fim de fornecer informações úteis sobre os passivos, a dívida, o uso de ativos, e os custos dos serviços públicos (PINA; TORRES, 2003).

Como indicado pela OCDE, relatórios financeiros de boa qualidade são cruciais para a efetiva implementação de programas de desenvolvimento e para a prestação de contas da utilização dos recursos para o desenvolvimento das regiões. O projeto de modernização da gestão das finanças públicas tornou-se elemento central do diálogo entre os organismos internacionais e os governos latino-americanos durante o século passado. No entanto, somente na década de 1990 sob a iniciativa da Agência dos Estados Unidos para o Desenvolvimento Internacional (USAID), é que um modelo de gestão das finanças públicas foi desenvolvido para os países da região latino-americana e do Caribe. Este modelo foi denominado Sistema Integrado de Gestão Financeira para a América Latina e o Caribe (SIMAFAL), e incluiu mudanças nas leis do orçamento, nos sistemas de contabilidade e auditoria e no uso informatizado de informação financeira pública (PÉREZ; HERNÁNDEZ, 2007).

Na Itália, a unificação gradual dos processos dos Estados se iniciou em 1861, quando se tornou claro que um modelo de contabilidade e uma demonstração financeira capazes de resumir e alinhar os vários modelos de contabilidade dos diferentes Estados italianos era necessário. Essa necessidade aumentou com a integração econômica na zona do euro, momento em que a administração pública teve que interagir em uma cena socioeconômica com antigas fronteiras nacionais e partir para um cenário de livre mobilidade de bens, pessoas e recursos. Atualmente, a crise financeira reforçou a interdependência global entre os países e tem reforçado a necessidade de harmonização contábil a nível internacional (JANNELLI; TESONE, 2013).

Vários países, visando fornecer informações mais úteis para seus usuários, já adotam o regime de competência para a contabilidade há alguns anos, dentre eles destacam-se na América e Caribe (padrões nacionais): Chile (1975); EUA (1998); Canadá (2003); Colômbia (2006) e Barbados (2012); na Europa (IPSAS): Suíça (2007); República Eslovaca (2008); Espanha (2011); na Europa (padrões nacionais): Reino Unido (2002 - IFRS); Latvia (2003); Estônia (2004); França (2006);

Romênia (2006); Dinamarca (2007); Lituânia (2009); República Tcheca (2009); na Oceania (IFRS): Nova Zelândia (1991); Austrália (1994).

2.3 *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*

De acordo com Gama, Duque e Almeida (2014) a internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público iniciou-se com a criação do *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1977 e se deu em duas fases, de 1996 a 2002 o IFAC essencialmente importou normas contábeis e relatórios financeiros do setor privado, a partir de 2003 focou em questões próprias do setor público, como tributos e orçamento para relatórios financeiros.

A missão do IFAC é servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem o mais alto grau de relevância, com o propósito de fortalecer mundialmente a contabilidade do setor público (IFAC, 2010).

Ainda conforme a IFAC (2010), as IPSAS têm por objetivo estabelecer normas gerais de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos requisitos em matéria de transações e eventos nas demonstrações financeiras de finalidades gerais. Estas normas foram confeccionadas para um padrão mundial, e cada unidade de autoridade máxima tem por obrigação, uma vez que seguir as definições da IFAC, estabelecer normas a nível nacional objetivando a convergência, porém observando delimitações locais.

A metodologia utilizada pela IFAC para a emissão de normas do setor público (IPSAS) baseia-se nos padrões aplicados ao setor empresarial, emitidos pelo IASB, ou seja, inspira-se nas IFRS (STN, 2012).

A reforma da contabilidade pública é considerada como parte da melhoria da gestão financeira do setor público; para isso, compromete-se a contribuir para melhoria do desempenho do governo e, pelo menos indiretamente, para o desenvolvimento de uma nação. As IPSAS tornaram-se ponto de

referência reconhecido para avaliar e melhorar a contabilidade pública em países em desenvolvimento. Os objetivos iniciais da IPSAS eram promover uma maior responsabilização do governo, melhoria da qualidade e confiabilidade na informação contábil e financeira, melhor performance financeira e econômica, melhor gestão financeira e harmonização internacional das informações divulgadas (CHAN, 2012).

As normas existentes, já vigentes em mais de 127 países, consistem em 31 normas específicas que se referem à compreensão, confecção e apresentação das informações contábeis. Estas normas servem de base e apoio para todos os países que desejam se adequar aos padrões do IFAC, e contribuem para uniformização de práticas e procedimentos contábeis (VARANDAS, 2013).

As IPSAS em vigor atualmente, bem como seus objetivos estão descritos no Quadro 1. Pode-se perceber a tentativa de aproximação com as normas do setor privado.

Quadro 1 - IPSAS

Norma	Título	Objetivo
IPSAS 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis	Define a maneira pela qual as demonstrações contábeis devem ser apresentadas, para assegurar a comparabilidade das demonstrações.
IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa	Garante aos usuários o fornecimento de informação acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa.
IPSAS 3	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	Define critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, bem como o tratamento contábil e evidenciação de mudança nas políticas contábeis, nas estimativas contábeis e a retificações de erros.
IPSAS 4	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	Determina como incluir transações em moeda estrangeira, entidades no exterior e como converter as demonstrações contábeis em outra moeda.
IPSAS 5	Custos de Empréstimos	Indica o tratamento contábil dos custos dos empréstimos.
IPSAS 6	Demonstrações Consolidadas e Separadas	Trata da consolidação das demonstrações contábeis e da publicação de demonstrações separadas.
IPSAS 7	Investimento em Coligada e em Controlada	Estabelece as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de entidades coligadas.
IPSAS 8	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)	Estabelece as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de negócios conjuntos (<i>joint ventures</i>).
IPSAS 9	Receita de Transação com Contraprestação	Recomenda o tratamento contábil de receitas originárias. As receitas originárias são auferidas quando o Poder Público está na mesma condição do particular, não havendo coercitividade na sua exigência.
IPSAS 10	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	Estabelece a forma de divulgação de demonstrações financeiras de governos com economias hiperinflacionária.
IPSAS 11	Contratos de Construção	Prescreve o tratamento contábil dos custos e receitas associadas com contratos de construção.
IPSAS 12	Estoques	Regula as práticas de reconhecimento do registro de bens em estoque e suas saídas por vendas.

IPSAS 13	Operações de Arrendamento Mercantil	Regula, para arrendadores e arrendatários, as práticas contábeis e a evidenciação das operações de arrendamento mercantil (<i>leasing</i>) financeiro e operacional.
IPSAS 14	Evento Subsequente	Identifica elementos e relevância para eventos ocorridos após a data do encerramento das demonstrações contábeis, que devem ser objeto de informação complementar na elaboração das demonstrações financeiras.
IPSAS 16	Propriedade para Investimento	Dispõe sobre a contabilização de investimentos em propriedades e os requisitos de sua evidenciação.
IPSAS 17	Ativo Imobilizado	Dispõe sobre a contabilização de propriedades, instalações e equipamentos (ativo imobilizado).
IPSAS 18	Informações por Segmento	Estabelece os princípios para a divulgação de informações por segmentos de operações e negócios.
IPSAS 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Define o que são provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identifica as circunstâncias para reconhecimento, mensuração e evidenciação.
IPSAS 20	Divulgação sobre Partes Relacionadas	Dispõe sobre a exigência de evidenciação de partes relacionadas quando há controle e de informações sobre transações entre a entidade e suas partes relacionadas.
IPSAS 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	Determina os procedimentos a serem aplicados para determinar se um ativo não destinado à comercialização está depreciado e para assegurar que as perdas por deterioração serão reconhecidas.
IPSAS 22	Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral	Estabelece requisitos para evidenciação de demonstrações consolidadas do setor Governo.
IPSAS 23	Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências)	Estabelece os requisitos para evidenciação de receitas derivadas, ou seja, aquelas que são decorrentes da Supremacia do Poder Público sobre o particular, tais como tributos, contribuições e transferências.
IPSAS 24	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	Esta norma requer uma comparação entre os montantes do orçamento e os reais montantes obtidos na execução orçamentária a serem incluídas nas demonstrações financeiras de entidades designadas a publicar os seus orçamentos aprovados e a evidenciação de uma exposição de motivos das diferenças relevantes.
IPSAS 25	Benefícios a Empregados	Descreve os procedimentos contábeis de contabilização de divulgação sobre benefícios concedidos a empregados.
IPSAS 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	Prescreve os procedimentos a serem aplicados para determinar se um ativo gerador de caixa está reconhecido pelo seu valor recuperável. Também especifica quando reverter as perdas para redução ao valor recuperável e prescreve as divulgações necessárias.
IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola	Prescreve o tratamento contábil relacionado às atividades agrícolas dos governos.
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação	Estabelece princípios para apresentação de instrumentos financeiros como dívidas financeiras e passivos líquidos.
IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Estabelece princípios para o reconhecimento e mensuração de ativos financeiros, dívidas financeiras e alguns contratos de compra e venda com itens não financeiros.
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	Requer a evidenciação nas demonstrações financeiras que permitam a avaliação dos instrumentos financeiros e de seus riscos.
IPSAS 31	Ativo Intangível	Prescreve o tratamento contábil para ativos intangíveis não especificados por outras normas.

Fonte: Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IFAC, 2010).

Apesar de se referirem a procedimentos ligados à contabilidade financeira, o que se percebe na leitura das IPSAS é a clara referência a análises mais profundas, apoiadas nas informações financeiras, tal qual quando se argumenta sobre a finalidade dos relatórios financeiros, que é “prover uma maior quantidade de informação agregada para avaliação do desempenho organizacional em termos de custos, eficiência e execução” (BORGES, 2012).

As IPSAS foram produzidas de forma independente e adaptadas a partir das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), com a participação de governos de todo o mundo, organismos profissionais de contabilidade e organizações internacionais. Elas são recomendadas pelo Banco Mundial, Organização das Nações Unidas (ONU), Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), Fundo Monetário Internacional (FMI) e outras organizações.

A contabilidade pública tradicional, focada no orçamento e com o principal objetivo de assegurar a conformidade com os requisitos legais, mostrou-se inadequada para enfrentar os novos desafios da governança pública. Em consequência, importantes reformas foram implementadas em vários países, a fim de desenvolver um sistema de contabilidade pública mais informativo e útil para a tomada de decisão e prestação de contas. Países desenvolvidos que reformaram seus sistemas de contabilidade pública adotaram, na maioria dos casos, o regime de competência e as IPSAS como base para seus regulamentos contábeis (BENITO; BRUSCA; MONTSINOS, 2007).

Ao mesmo tempo, conforme Christiaens, Reyniers e Rolle (2010), países em desenvolvimento que recebem ajuda financeira externa estão sendo pressionados por agências internacionais a introduzir as IPSAS em seus sistemas contábeis. Solicitando melhorias no desempenho do setor público, resultando em uma onda global de reformas organizacionais, de gestão e de contabilidade pública.

Para Abushamsieh, López-Hernández e Ortiz-Rodríguez (2014), essas reformas visam melhorar a informação contábil e financeira, demonstrando como o dinheiro é gasto. Desde 2000, o IFAC tem desenvolvido um conjunto de IPSAS para agilizar e apoiar estas reformas na área da contabilidade pública e garantir que os relatórios financeiros governamentais incluam informações de qualidade suficiente para apoiar a tomada de decisão por diferentes usuários.

Nesse contexto, o modelo baseado nas necessidades dos usuários e o paradigma da utilidade da informação, podem contribuir para o processo de harmonização contábil a nível internacional, à medida em que permitem lançar luz sobre a capacidade das IPSAS em satisfazer as demandas de

informação dos entes públicos, possibilitando o controle da eficácia, da eficiência e a economia de recursos públicos (GALERA; BOLÍVAR, 2011).

Países, como a Austrália e a Nova Zelândia, estão adotando as IPSAS como uma tentativa de melhorar o nível de confiança na qualidade dos relatórios financeiros e incentivar o fornecimento de informações para a responsabilização e transparência. A adoção das IPSAS tem sido parte de suas estratégias de modernização da administração pública (SOUR, 2012).

As IPSAS servem de base para os países que desejam se adequar aos padrões internacionais estabelecidos pelo IFAC, e contribuem para uniformização de práticas e procedimentos contábeis. A STN (2012) afirma que, para o processo de convergência no Brasil ainda não foram analisadas todas as IPSAS, com isso, apenas algumas destas normas serviram de base para a criação das NBCASP. Foram analisadas até o ano de 2011 quinze IPSAS: IPSAS 1 – Apresentação das demonstrações Financeiras; IPSAS 2 – Demonstração de Fluxo de Caixa; IPSAS 3 – Excedente Líquido ou Déficit do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contábeis; IPSAS 6 – Demonstrações Financeiras e Contabilidade para Entidades Controladas; IPSAS 7 – Contabilização de Investimento em Coligada e Controladas; IPSAS 8 – Relato Financeiro de Interesse em Joint Venture; IPSAS 12 – Estoques; IPSAS 13 – Arrendamento; IPSAS 14 – Eventos Subsequentes; IPSAS 17 – Imobilizado e Equipamentos; IPSAS 19 – Provisões, Passivos e Ativos Contingentes; IPSAS 21 – Comprometimento de Ativos não geradores de Caixa; IPSAS 23 – Receitas Provenientes de Operações que não sejam de câmbio (Taxas e Transferências); IPSAS 26 Comprometimento de Ativos geradores de caixa; e IPSAS 31 – Ativos Intangíveis. O critério de escolha para a análise foi a partir da “relevância da norma frente a aplicação imediata” no Brasil.

2.4 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

No contexto brasileiro, o processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais atingiu tanto o setor privado, quanto o setor público. Segundo Fragoso et al. (2012), ao contrário do setor privado, onde a informação contábil é influenciada pelo mercado de capitais, podendo sofrer alterações no preço das ações, no valor da empresa e na remuneração de executivos, no setor público, a principal função da informação contábil é o controle, com o intuito de verificar

se os gastos públicos estão de acordo com o orçamento, se as receitas previstas foram arrecadadas, as áreas prioritárias de investimento, etc. (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

Após a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução CFC nº 1.055/2005, os estudos para o processo de convergência e harmonização contábil tiveram seu início. Porém, apesar deste Comitê ser composto por representantes de diversas instituições, suas primeiras normas começaram a surgir em 2007, inicialmente para as entidades privadas e em 2008, para o setor público. As NBCASP são de competência do CPC e consistem em onze normas já publicadas (VARANDAS, 2013).

A convergência às normas internacionais contribuirá para que a Contabilidade Pública se desenvolva e passe a atender ao que é exigido pelos Princípios de Contabilidade.

Com o intuito de promover a reforma da aplicabilidade das normas de contabilidade pública no Brasil, foi criado em 2007 o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que teve por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria resultando numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CFC, 2012).

Como iniciativa à convergência, foram publicadas em 2008 as NBC T 16.1 a 16.10, objetivando o reconhecimento, a evidenciação e a mensuração de atos e fatos contábeis. No processo de convergência do Brasil foram instaurados o caráter democrático e a ampla mobilização, que reuniu órgãos como o CFC, a STN, os Tribunais de Contas Estaduais, as Instituições de Educação Superior, entidades paraestatais e representantes dos governos federal, estaduais e municipais, obtendo-se como resultado a emissão de onze NBCASP, que abrangem entes da Federação, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (VARANDAS, 2013).

As NBCASP, juntamente com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), visam auxiliar o processo de elaboração e execução do orçamento, além de resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional (STN, 2012).

Em resumo, as primeiras NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira. Ao mesmo tempo, elas visam avançar na consolidação e integração com as normas internacionais (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

De acordo com Darós e Pereira (2012), outro ponto que merece destaque é a mudança de enfoque contábil introduzida pelas novas normas. A princípio essencialmente orçamentário, o enfoque se volta agora para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para receitas e despesas públicas. Um dos resultados mais esperados da adoção do regime de competência integral é o registro contábil das transações no momento da ocorrência de cada fato gerador, e não no momento do pagamento ou recebimento. Isso faz com que algumas informações que antes não integravam as contas públicas passem a ser registradas no período ao qual se relacionam (CRUVINEL; LIMA, 2011).

Segundo a KPMG (2014), outro aspecto importante no processo de convergência é a implantação de um sistema de custos, que traz uma definição mais clara e qualitativa da relação entre o custo e o benefício gerado por uma atividade, tornando-se um instrumento de transparência dos atos públicos e possibilitando uma melhor gestão dos recursos. “Além dos pontos destacados, o novo padrão de contabilidade demanda uma série de outras práticas, como a evidenciação de depreciação, amortização, exaustão e ajustes para perdas, além da adoção de um plano de contas único nacional” (KPMG, 2014, p.6).

Em julho de 2012, a STN editou a Portaria nº 437, estabelecendo prazos para a adoção do MCASP. Em dezembro de 2012, a STN publicou a Portaria nº 753, prorrogando o prazo para a adoção do MCASP, para todos os entes da federação, até o término do exercício de 2014. Contudo, em novembro de 2013, a STN publicou a Portaria nº 634, que manteve os prazos anteriormente definidos para adoção integral do PCASP, das DCASP e da consolidação das contas públicas dos entes da Federação. A alteração trazida pela portaria se deu em relação aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, os novos prazos serão definidos conforme ato normativo específico da STN para cada procedimento contábil patrimonial específico.

Já foram editadas onze resoluções, sendo 10 em 2008 e uma em 2011, regulamentando os principais conceitos e procedimentos a serem adotados pela contabilidade aplicada ao setor público.

As NBCASP NBC T 16.1 a 16.10 foram aprovadas pelas Resoluções CFC nº 1.128 a nº 1.137/2008, e a NBC T 16.11 foi aprovada pela Resolução nº 1.366/2011. As normas foram alteradas pelas Resoluções CFC nº 1.268/2009 e nº 1.437/2013 e estão dispostas no Quadro 2.

Quadro 2 - NBCASP

Norma	Título	Objetivo
NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	Estabelece conceitos, objeto e campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público, o que contribuirá para o entendimento das demais normas.
NBC T 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis	Estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil e o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.
NBC T 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	Estabelece bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.
NBC T 16.4	Transações no setor público	Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.
NBC T 16.5	Registro contábil	Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.
NBC T 16.6	Demonstrações contábeis	Estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.
NBC T 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis	Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.
NBC T 16.8	Controle interno	Estabelece referências para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações.
NBC T 16.9	Depreciação, amortização e exaustão	Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.
NBC T 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.
NBC T 16.11	Sistema de informação de custos do setor público	Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

Fonte: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CFC, 2012).

Ao analisar as normas, percebe-se a introdução de mecanismos e métodos extremamente diferentes dos estabelecidos pela Lei nº 4.320/64, como o reconhecimento de bens de uso comum do povo como patrimônio público, a implantação da depreciação para esses bens, além do deslocamento do foco do orçamento para o patrimônio (BORGES, 2012).

De acordo com a NBC T 16.1 que trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade pública, a contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. Seu objetivo é fornecer informações sobre os resultados e aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades e suas

mutações, em apoio ao processo decisório; prestação de contas; e suporte para a instrumentalização do controle social. Já seu objeto é o patrimônio público.

Ainda quanto ao campo de aplicação, as NBCASP reforçam o disposto no artigo 83 da Lei nº 4.320/64, que determina que a contabilidade deve evidenciar as operações realizadas por quaisquer pessoas que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à Administração Pública (DARÓS; PEREIRA, 2012).

Deste modo, a CASP diferencia-se da Contabilidade Pública anterior por seguir os Princípios de Contabilidade estabelecidos na Resolução CFC nº 750/1993, atualizada e consolidada pela Resolução CFC nº 1.282/2010, representando uma mudança na abordagem contábil (MELO; AYRES, 2014).

O novo enfoque patrimonial da contabilidade para o setor público é estabelecido a partir da NBC T 16.2, criando a necessidade de se evidenciar, no patrimônio público, os bens de uso comum do povo, em vez de se ater somente à execução orçamentária (GAVA, 2013).

A norma caracteriza o sistema contábil público como a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Assim, a NBC T 16.2, em sintonia com o que já era previsto no § 3º, inciso V, do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e no artigo 99 da Lei nº 4.320/64, incorporou o subsistema de custos aos demais subsistemas já existentes. Os objetivos de cada subsistema estão descritos no Quadro 3.

Quadro 3 - Subsistemas Contábeis

Subsistema	Finalidade
Orçamentário	Registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
Patrimonial	Registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.
Custos	Registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.
Compensação	Registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Fonte: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CFC, 2012).

De acordo com um estudo realizado pelo CRC-RS (2014), o subsistema de custos materializa-se como ferramenta gerencial, de forma a possibilitar transparência na gestão pública. Com a edição da NBC T 16.2, foram extintos os sistemas financeiro e permanente, os quais passaram à categoria de atributo da informação contábil.

A NBC T 16.3 define plano, como o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle. Os planos hierarquicamente interligados são o PPA, a LDO e a LOA. A contabilidade aplicada ao setor público deve possibilitar a integração desses planos, comparando as metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de Notas Explicativas, para que haja controle da execução do que foi planejado.

A norma traz como inovação a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, onde além de evidenciar a execução orçamentária anual (LOA), pretende acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA (DARÓS; PEREIRA, 2012). Já para Gava (2013), a norma não traz grandes inovações; apenas reforça conceitos já estabelecidos e destaca que o regime de competência deve ser respeitado, e que as transações devem ser registradas independentemente de figurar no orçamento.

A NBC T 16.4 estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público. Esta norma caracteriza como transação no Setor Público os atos e os fatos que promovam alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, e enfatiza que o registro contábil deve observar os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (DARÓS; PEREIRA, 2012). A norma classifica as transações, conforme sua natureza em: econômico-financeira (fatos que afetam o patrimônio público); e administrativa (transações que não afetam o patrimônio público).

A NBC T 16.5 estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público; apresenta as características do registro e das informações contábeis no setor público; trata da estrutura do plano de contas contábil; e abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica. Com a norma houve a uniformização do plano de contas utilizado por todos os entes públicos, o que atende ao princípio da comparabilidade, buscando a adoção da visão patrimonial da contabilidade pública, de modo que prevaleça a essência da ciência contábil.

A Norma cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. Esse posicionamento demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para a implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencie a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extra orçamentários, previstos ou não em legislação, de modo que prevaleça a essência da Ciência Contábil, de evidenciar as alterações no patrimônio da entidade (DARÓS; PEREIRA, 2012).

No Brasil, até 2009, de acordo com a Lei nº 4.320/64, utilizava-se um regime contábil denominado por modificado, uma vez que recorria ao regime de caixa para a arrecadação das receitas e ao regime de competência para a realização das despesas. Do ponto de vista internacional, ele é classificado como uma variação do regime de competência puro e é considerado menos adequado, já que a Norma Internacional defende a aplicação do regime puro (de competência) como melhor prática.

Atualmente, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve seguir, em sua plenitude, o Regime de Competência. A utilização do regime de competência já é obrigatório e deve alcançar todos os entes públicos no Brasil até 2014 (BORGES, 2012).

Quando considerado o cenário internacional, todos os países economicamente mais avançados adotaram, ou estão prestes a adotar, o regime de contabilidade denominado "competência total". Uma nova interpretação do regime de competência voltada para o setor público é capaz de reviver a modernização dos sistemas de contabilidade pública (GRANDIS; MATTEI, 2012).

Com a aprovação da NBC T 16.6, além das demonstrações já obrigatórias, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais foram incluídas a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), bem como as Notas Explicativas. No Balanço Patrimonial, houve a alteração da classificação das contas não mais em financeiro e permanente, mas em circulante e não circulante como é feito nas entidades privadas.

Nesse aspecto, as NBCASP proporcionam um auxílio para atender a um dos pressupostos da LRF, a transparência da gestão fiscal, e mais especificamente o disposto nos artigos 48 e 49, os quais

tratam dos instrumentos de transparência da gestão e de sua forma de acesso e divulgação para a sociedade (DARÓS; PEREIRA, 2012).

As demonstrações financeiras são os elementos finais que ligam os vários componentes do sistema de gestão financeira, fornecendo provas tangíveis da boa prestação de contas e aumentando a transparência no governo (PÉREZ; HERNÁNDEZ, 2007).

A NBC T 16.7, que trata da consolidação das demonstrações contábeis, estabelece que adicionalmente às demonstrações consolidadas, devem ser divulgadas Notas Explicativas que contenham, pelo menos, identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação, os procedimentos adotados na consolidação, a natureza e montantes dos ajustes efetuados e os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

Segundo as NBCASP, a consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macro agregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. Nesse sentido, a norma contribui para o atendimento ao disposto nos artigos 111 da Lei nº 4.320/64 e 51 da LRF, que determinam que compete à União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação (CRC-RS, 2014).

Conforme Araújo (2010), a consolidação das contas permite uma melhor análise do ente público, uma vez que evidencia sua situação econômico-financeira.

De acordo com a NBC T 16.8, o sistema de informação e comunicação deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, a fim de possibilitar a realização dos procedimentos estabelecidos, orientar o processo decisório, monitorar as ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

De acordo com o CRC-RS (2014), o controle interno compreende o plano de organização e todas as medidas adotadas pela administração governamental para salvaguardar os seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e o rigoroso cumprimento da legislação pertinente.

Nesse sentido, a norma apresenta de modo amplo o campo de atuação do controle interno contábil, visto que este deve abranger todo o patrimônio da entidade. Sob esse aspecto, a norma reforça o disposto no artigo 59 da LRF, que determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na LDO e os limites de gastos (DARÓS; PEREIRA, 2012).

Silva et al. (2011) destacam que a NBC T 16.8 traz como inovação a abrangência do patrimônio da entidade devido ao amplo campo de atuação do controle interno, diferentemente da visão orçamentária estabelecida pela Lei nº 4.320/64 que dispõe no art. 77 que o controle interno deverá verificar a legalidade dos atos de execução orçamentária de maneira prévia, concomitante e subsequente.

A NBC T 16.9 estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente e reconhecido nas contas de resultado do exercício; que devem ser reconhecidos até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao seu valor residual; e que o valor residual e a vida útil econômica devem ser revisados, pelo menos, ao final de cada exercício. Além de reconhecer, deve-se divulgar, através de Notas Explicativas, o método, a vida útil econômica e a taxa utilizada, o valor contábil e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período e mudanças nas estimativas dos valores residuais.

Nesse sentido, Lopes (2010) comenta que as práticas contábeis do setor público ao longo dos anos, em decorrência da interpretação de dispositivos legais e normativos, levaram a não adoção de procedimentos relacionados à depreciação, amortização e exaustão. Assim, a NBC T 16.9 tem como objetivo estabelecer aspectos conceituais para adoção desses procedimentos, para assegurar a adequada evidenciação do patrimônio público.

Com a adoção da norma, o enfoque patrimonial permitirá que as organizações públicas calculem e contabilizem a perda de capacidade econômica do seu imobilizado e, por consequência, poderão dimensionar, nos exercícios subsequentes, o comprometimento das receitas e o impacto orçamentário necessário para as aquisições, reposições e manutenções do patrimônio, melhorando o processo de planejamento, a implantação de sistema de custo e o conhecimento das condições em que o imobilizado se encontra. Assim, na gestão pública será possível avaliar, além da legalidade, a eficiência e eficácia de suas ações (CRC-RS, 2014).

Antes da adoção das NBCASP, a contabilidade pública dava enfoque apenas ao aspecto orçamentário, resultando em ativos e passivos subavaliados. Com a adoção da NBC T 16.10, de acordo com Darós e Pereira (2012), o destaque passa para a previsão de contabilização, no Ativo Permanente, dos bens de uso comum, como praças, estradas, etc. A norma dispõe também sobre regras para a reavaliação dos componentes patrimoniais, que deve considerar o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial.

Segundo Lopes (2010), essa norma justifica-se pelo fato de que a ausência de critérios e definições claras sobre os métodos de avaliação e mensuração dos ativos e dos passivos não permitem a adequada evidenciação da real situação do patrimônio público.

A NBC T 16.11 visa à implantação de um sistema de custos. De acordo com Gava (2013), a implantação de um sistema de custos servirá como ferramenta para a otimização de resultados, melhoria de processos e análise de alternativas através de comparações que resultem na escolha de ações mais viáveis para utilização dos recursos públicos, garantindo o grau de excelência dos serviços prestados. O objetivo da implantação de um Sistema de Custos é a busca pela eficiência na aplicação dos recursos públicos e, ao mesmo tempo, permitir a mensuração e a avaliação dos programas e projetos de governo, com a intenção de melhorar o desempenho dos entes públicos (FERREIRA; MARCHESINI, 2011).

Nesse contexto, destaca-se a importância da devida apuração dos custos dentro do setor público, tema ressaltado desde a Lei nº 4.320/1964, que traz em seu artigo 99: os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e Federal. A LRF, em seu artigo 50, § 3º, estabelece: a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Apesar do tema fazer parte da legislação vigente, muitos entes públicos não possuem mecanismos ou sistemas de registro, processo e evidenciação das informações de custos.

Percebe-se que, mesmo com a existência de um considerável número de dispositivos regulatórios, o controle de custos na área pública se encontra em uma fase embrionária. A devida apuração e mensuração dos custos permitirá que o país atinja um patamar satisfatório dentro do que se espera de uma administração pública gerencial realmente eficiente (PEREIRA et al., 2013).

A busca da eficiência pelo setor público está preconizada nos dispositivos legais que determinam o uso da contabilidade de custos nas entidades deste setor. A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece em seu artigo 4º, Inciso I, que a LDO disporá sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (SILVA; CROZATTI, 2013).

As NBCASP trazem mudanças que visam complementar e aprimorar a contabilidade aplicada ao setor público, reforçando de forma detalhada e por meio de suas diretrizes, aspectos que contribuam para o desenvolvimento das informações divulgadas pelos entes públicos.

2.5 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)

De acordo com Gava (2013) o MCASP, é o primeiro manual voltado especificamente à área pública, servindo de referência para os procedimentos contábeis a serem adotados pelos entes, pois considera as premissas estabelecidas pelas NBCASP e as regras do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), também publicado pela STN. O MCASP é de fundamental importância, pois orienta os contadores nas práticas a serem adotadas para a implantação das normas.

Com base nas normas do CFC e nas IPSAS, a STN editou o MCASP, dotado de procedimentos e regras necessárias ao processo gerador de informações aos usuários dos demonstrativos contábeis (TIVERON, 2013).

Com base em um estudo divulgado pelo CRC-RS (2014) o MCASP tem como objetivos: padronizar os procedimentos contábeis orçamentários nos três níveis de governo; aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias; uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias, em âmbito nacional; instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo; padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo; e elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas.

O manual é dividido em seis partes, cada uma delas responsável por um procedimento específico, conforme demonstrado no Quadro 4.

Quadro 4 - Partes do MCASP

Parte	Referência
Parte Geral	-
Parte I	Procedimentos Contábeis Orçamentários
Parte II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Parte III	Procedimentos Contábeis Específicos
Parte IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
Parte V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Fonte: MCASP (STN, 2014).

A parte geral faz uma breve contextualização das transformações que a ciência contábil no país vem passando rumo à convergência aos padrões internacionais. Trata dos aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal da contabilidade aplicada ao setor público, e destaca a importância de se compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público de maneira a não se realizar interpretações equivocadas a respeito das informações contábeis.

O aspecto orçamentário, conforme o MCASP, compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto em relação à aprovação quanto à sua execução. Os registros de natureza orçamentária são base para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e dos Balanços Orçamentário e Financeiro, que representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto (STN, 2014).

O Subsistema Orçamentário é responsável por expor o registro contábil das receitas e despesas, demonstrando o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a realizada, devendo, ao final do período, apresentar os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária.

O MCASP, ao tratar do aspecto patrimonial, diz que ele compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público. Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (CASP) visa contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto (STN, 2014).

O Subsistema Patrimonial, agora reestruturado, deve registrar e apresentar a consolidação de todos os atos e fatos da administração pública e seu impacto no patrimônio público, caracterizando-os perfeitamente e tendo o registro dos agentes responsáveis por sua guarda e administração. Nele são

também escrituradas todas as alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução.

O aspecto fiscal compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela Lei Complementar nº 101/2000, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do nominal, variáveis imprescindíveis para o equilíbrio das contas públicas. Assim, o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto (STN, 2012).

Dessa maneira, os registros contábeis devem refletir cada evento abrangido pela contabilidade e seus efeitos evidenciados nos aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal, de maneira a contemplar os conceitos inerentes a cada aspecto.

A parte geral também trata da implantação das inovações na contabilidade aplicada ao setor público que estabeleceu a necessidade de os entes divulgarem um cronograma de ações relativas às principais inovações ocorridas, quais sejam:

- I. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;
- II. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;
- III. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;
- IV. Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;
- V. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;
- VI. Implementação do sistema de custos;
- VII. Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;
- VIII. Demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP.

A parte I trata dos procedimentos contábeis orçamentários reunindo conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários e seu relacionamento com a contabilidade.

Tem como objetivo a harmonização, no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, de modo que permita evidenciar e consolidar as contas públicas nacionais. Dessa forma, esta parte busca melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no processo de fiscalização da arrecadação das receitas e da execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos Governos Federal, Estaduais, Distrital e Municipais. A parte I subsidia a realização de análises acerca da carga tributária suportada pelos diversos segmentos da sociedade, além de permitir a avaliação da programação da despesa pública e do equilíbrio fiscal das contas públicas.

A parte II trata dos procedimentos contábeis patrimoniais visando à harmonização no que se refere às variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, suas classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais. Esta parte aborda a composição, mensuração, estruturação e as variações que geram reflexos no patrimônio público, além de apresentar temas específicos, como o sistema de custos e reflexos da depreciação, a amortização e a exaustão no patrimônio.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos, o manual busca descrever rotinas e servir como orientador para a racionalização de aspectos e métodos patrimoniais relacionados às variações patrimoniais públicas. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no controle dos elementos e das variações do patrimônio dos governos federal, estadual, distrital e municipal (CRC-RS, 2014).

A parte III trata dos procedimentos contábeis específicos que não estão descritos nos demais manuais, visando à padronização dos conceitos e procedimentos contábeis relativos ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), às Parcerias Público-Privadas (PPP), às Operações de Crédito, ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), à Dívida Ativa, aos Precatórios em Regime Especial e aos Consórcios Públicos.

Segundo o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) o Fundeb é um fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual, formado, na quase totalidade, por recursos provenientes dos impostos e transferências dos estados, Distrito Federal e municípios, vinculados

à educação. Além desses recursos, ainda compõe o Fundeb, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

De acordo com a Controladoria Geral da União (CGU), os recursos que compõem o Fundeb têm sua origem na própria arrecadação dos estados, municípios e Distrito Federal. O Fundo é constituído de 20% de impostos e transferências constitucionais e de uma parcela de complementação da União para aqueles entes que não conseguirem alcançar o valor mínimo por aluno. Todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na educação básica, 10% do total dos recursos de impostos e transferências constitucionais são destinados ao Fundeb.

De acordo com a Lei nº 11.494/2007 que regulamenta o Fundeb, os repasses aos Fundos deverão constar dos orçamentos da União, dos Estados e do Distrito Federal.

As parcerias público-privadas (PPP) são uma forma de contratação por meio da qual o Governo transfere a uma empresa privada a atribuição de realizar um projeto de interesse público. Esses projetos se referem à concessão de serviços em geral ou de obras públicas, em que o parceiro privado fica responsável pelos investimentos e pela gestão do negócio, podendo ser remunerado por cobrança de tarifa dos usuários e por contraprestação pública (STN, 2012).

A Lei nº 11.079/2004 institui as normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública.

Operação de crédito corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de: mútuo; abertura de crédito; emissão e aceite de título; aquisição financiada de bens; recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços; arrendamento mercantil; e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. O controle das operações de crédito é fundamental, uma vez que tais operações embutem um risco de não adimplemento das obrigações, geralmente refletido na cobrança de juros, os quais serão incorporados ao valor original da dívida. O papel da contabilidade passa a ser fundamental, visto que as principais informações relativas a operações de crédito realizadas devem ser capturadas a partir de registros contábeis específicos (STN, 2012).

Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) é um sistema de previdência, estabelecido no âmbito de cada ente federativo, que assegure, por lei, a todos os servidores titulares de cargo efetivo, pelo

menos os benefícios de aposentadoria e pensão por morte. São intitulados de Regimes Próprios porque cada ente público pode ter o seu, cuja finalidade é organizar a previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo. Difere do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), gerido pelo INSS, que abrange todos os trabalhadores do setor privado e também os servidores públicos não vinculados ao RPPS.

De acordo com a STN (2012) dívida ativa abrange um conjunto de créditos ou direitos de várias naturezas em favor da Fazenda Pública, com prazos estabelecidos na legislação, vencidos e não pagos pelos devedores, por meio de órgão ou unidade específica instituída para fins de cobrança na forma da lei. É, portanto, uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente reconhecida no Ativo. Não se confunde com a Dívida Pública, que representa as obrigações do ente público para com terceiros, e que é contabilmente registrada no Passivo. A Dívida Ativa integra o grupamento de Contas a Receber e constitui uma parcela do Ativo de grande destaque na estrutura patrimonial de qualquer órgão ou entidade pública.

Os precatórios correspondem a ordens judiciais contra o ente público determinando o pagamento de importância por parte da fazenda pública. Sua constituição decorre de decisão judicial transitada em julgado e a forma de execução é prevista na Constituição Federal de 1988 (STN, 2012).

Os consórcios públicos são parcerias formadas por dois ou mais entes da Federação para a gestão associada de serviços públicos. Para o atendimento dos objetivos estabelecidos para o consórcio público, cada ente da Federação consorciado consignará em sua LOA dotações suficientes para suportar as despesas com transferências ao consórcio público, nos limites das obrigações assumidas decorrente do contrato de rateio. Os entes da Federação consorciados evidenciarão sua participação no consórcio público em seu balanço patrimonial como ativo não circulante – investimentos, devidamente atualizado por equivalência patrimonial (STN, 2012).

A contabilidade aplicada ao setor público foi estruturada, no Brasil, com foco no registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, a evolução da ciência contábil, marcada pela edição das IPSAS e das NBCASP, impulsionaram mudanças na CASP.

Nesse processo, identificou-se a necessidade da instituição de um novo modelo de gestão pública, com a adoção de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente, com foco na contabilidade patrimonial. Outro fator que influenciou a CASP foi a exigência de consolidação nacional das contas públicas. Dessa forma, a necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional, cuja metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades permitissem a obtenção de dados que atendessem aos diversos usuários da informação contábil. Visando atender a essas necessidades, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) (STN, 2014).

A parte IV trata do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. A necessidade de melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) com abrangência nacional. O PCASP estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os entes da Federação e aos demais usuários da informação contábil, estabelecendo normas e procedimentos para o registro contábil das entidades do setor público e a viabilizar a consolidação das contas públicas (STN, 2012).

A parte V trata das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). As DCASP têm como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e outros dados de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à transparência da gestão fiscal e à instrumentalização do controle social.

As DCASP são compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320/1964, pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis e pelas demonstrações exigidas pela Lei Complementar nº 101/2000, que são: Balanço Patrimonial (BP); Balanço Orçamentário (BO); Balanço Financeiro (BF); Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público (STN, 2012).

O Balanço Orçamentário, definido pela Lei nº 4.320/1964, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar: as receitas por fonte (espécie); e as despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. Assim, o Balanço Financeiro é um quadro com duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extra orçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extra orçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos e o saldo em espécie para o exercício seguinte na coluna dos dispêndios.

As alterações verificadas no patrimônio consistem nas variações quantitativas e qualitativas. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. Para um melhor entendimento da finalidade desse demonstrativo, pode-se dizer que ele tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da área empresarial, no que tange a apuração das alterações verificadas no patrimônio.

É importante ressaltar que a Demonstração do Resultado do Exercício apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da empresa. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação. A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em "circulante" e "não circulante", com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

Como anexo ao Balanço Patrimonial, deverá ser elaborado o demonstrativo do superávit/déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício, de acordo com parágrafo único do artigo 8º e o artigo 50 da Lei Complementar nº 101/2000.

A demonstração dos fluxos de caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público. As informações dos fluxos de caixa são úteis para proporcionar aos usuários da informação contábil instrumento para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez. Assim, a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

A entidade deve apresentar a demonstração das mutações no patrimônio líquido - DMPL, que objetiva demonstrar: o déficit ou superávit patrimonial do período; cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo; o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores. As contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários. Alterações no patrimônio líquido de uma entidade entre as datas de duas demonstrações financeiras consecutivas refletem o aumento ou diminuição da riqueza durante o período.

O MCASP ressalta que “a maioria dos gestores não sabe dizer se as ações oferecidas à sociedade são bem-sucedidas ou não”, e, como exemplo cita a seguinte situação: no caso de quando há cortes no orçamento, “não sabem se estão cortando ‘supérfluos’ ou ‘essenciais’, devido à falta de

informações objetivas quanto aos resultados alcançados”. O governo não tem conhecimento sobre desperdícios e onde há eficiência no uso dos recursos (CARNEIRO et al., 2013 p. 57).

As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público (CRC-RS, 2014).

A Portaria nº 700/2014, da STN, aprovou a 6ª edição do MCASP e a Portaria nº 634/2013 estabeleceu novos prazos para a observância obrigatória dos procedimentos contábeis contidos no MCASP. Os prazos foram redefinidos conforme demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5 - Prazos para adoção do MCASP

Parte	Prazo
PCASP	2014 (integralmente até o final do exercício) para União, Estados, DF e Municípios
DCASP	2014 (integralmente até o final do exercício) para União, Estados, DF e Municípios
PCP	Prazos a serem definidos conforme ato normativo específico da STN para cada procedimento
PCE	2013 para União, Estados, DF e Municípios
PCO	Aplicabilidade imediata
Consolidação das Contas	2014/2015 com adoção integral do PCASP e das DCASP

Fonte: Nota Técnica nº 5/2013 (STN, 2013).

Em relação as DCASP, em 26 de dezembro de 2014 a STN publicou a Portaria nº 733 estabelecendo que Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) são de observância facultativa no exercício de 2014. Todas as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) descritas no art. 5º da Portaria STN nº 634 de 2013, que são: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, serão de observância obrigatória a partir do exercício de 2015.

O MCASP é a principal referência em relação aos procedimentos da contabilidade aplicada ao setor público, pois serve de elo entre a parte conceitual e a operacional, considerando as premissas das NBCASP e os procedimentos para registro contábil dos principais fatos relacionados com a administração pública, segundo as regras do PCASP.

2.6 Indicadores sociais e evidenciação

A convergência da contabilidade brasileira a um padrão internacional visa, dentre outros aspectos, aumentar a transparência na evidenciação do uso dos recursos públicos e a responsabilidade fiscal, criando mecanismos que auxiliem os cidadãos no controle social.

Dantas, Zendersky e Niyama (2004) afirmam que a evidenciação não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza. Para que se obtenha a transparência desejada com a evidenciação, deve-se divulgar tanto informações qualitativas quanto quantitativas, possibilitando aos usuários a compreensão das atividades desenvolvidas e a diminuição dos riscos, levando sempre em consideração a tempestividade, o detalhamento e a relevância necessários.

Em linhas gerais, pode-se dizer que uma gestão transparente tem como principais características o acesso a informações compreensíveis para todo o cidadão e a abertura para a sua participação (controle social) (CRUZ, 2010).

No Brasil, a principal fonte para o exercício do controle social se dá pelas informações divulgadas por meio da Contabilidade Pública, que nos últimos anos vem passando por profundas transformações devido à convergência ao padrão internacional.

Em função da transparência que deve permear a gestão pública, os gestores públicos devem informar à sociedade sobre os resultados de suas ações. Somam-se a esses fatores as demandas do mundo globalizado que exigem quantidade e qualidade informacional cada vez mais sofisticadas e precisas. Os mercados, os investidores, a sociedade e os próprios governantes para controlar, avaliar e reprogramar suas ações necessitam de informações tempestivas e confiáveis.

Diversas pesquisas têm se preocupado em analisar o nível de evidenciação dos entes públicos, algumas têm buscado identificar a existência de relação entre a divulgação de informações e características desses entes.

Lock (2003) demonstrou existir relação entre os níveis de transparência apresentados nos sites oficiais e os indicadores populacionais e educacionais (taxa de alfabetização) dos municípios pesquisados. Cruz, Silva e Santos (2009) encontrou relações positivas e significativas entre nível de transparência fiscal eletrônica e população, receita orçamentária, taxa de alfabetização, Índice

de Desenvolvimento Humano Municipal, Índice de Qualidade dos Municípios e estágio do site. Cruz (2010) identificou a existência de associação entre indicadores econômico-sociais e níveis de transparência fiscal eletrônica. Outros autores como Santos (2013), Avelino (2013) e Zuccolotto e Teixeira (2014) também verificaram a existência de relação entre características socioeconômicas e tamanho dos entes públicos e seu nível de *disclosure* de informações.

Indicador social é uma medida, geralmente estatística, usada para traduzir quantitativamente um conceito social abstrato e informar algo sobre determinado aspecto da realidade social, para fins de pesquisa ou visando a formulação, monitoramento e avaliação de programas e políticas públicas.

Para a OCDE, indicador é um parâmetro, ou valor derivado de parâmetros, que indica, fornece informações ou descreve o estado de um fenômeno área/ambiente, com maior significado que aquele apenas relacionado diretamente ao seu valor quantitativo.

Alguns dos indicadores mais utilizados visando refletir as condições econômicas e sociais dos entes públicos são: Receita Orçamentária, Transferências de Recursos da União, PIB *per capita*, Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice Firjan de Gestão Fiscal e Taxa de Alfabetização. Algumas pesquisas utilizam também variáveis relacionadas ao tamanho do ente, como população.

Receita orçamentária é o montante total de impostos, taxas, contribuições e outras fontes recolhidos ao ente e incorporados ao seu patrimônio, que serve para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos. De acordo com Cruz (2010) a receita orçamentária representa a capacidade de geração de receitas do ente público.

Em sua pesquisa, Avelino (2013) afirma que entidades públicas apresentam capacidade de auferir receitas, advindas da arrecadação em forma de tributos, contribuições, receitas de serviços, transferências e outros. Pressupõe-se, desse modo, que entes públicos com maior arrecadação de recursos, tenderiam a divulgar mais informações.

De acordo com Cataia (2011), o enfoque predominante da Constituição de 1988 foi orientado pelo princípio da “subsidiariedade”, com a transferência para os governos subnacionais da responsabilidade sobre a alocação da totalidade dos recursos, tanto os provenientes de arrecadação própria quanto os transferidos por níveis superiores de governo. Desse enfoque descentralizador, conforme salienta o autor mencionado, derivou uma concepção normativa para as transferências

intergovernamentais, segundo a qual as transferências de recursos deveriam ser livres de interveniências políticas e as dotações de recursos deveriam ser isentas de qualquer condicionalidade em seu uso, dando origem às denominadas Transferências Constitucionais e Legais. Dentre estas transferências, está o Fundo de Participação dos Estados. O fundo propicia recursos que não têm qualquer relação com as bases tributárias de sua jurisdição, desse modo, não se trata de devolução tributária e sim de distribuição com base no número de habitantes e a renda *per capita* inversa (CATAIA, 2011).

Independente das transferências de recursos provenientes da União serem de natureza legal ou voluntária, propiciam melhores condições econômicas aos entes beneficiados. Assim, pressupõe-se que municípios favorecidos com volumes maiores de recursos repassados pela União tenderiam a divulgar mais informações, inclusive como uma forma de prestação de contas em relação aos recursos recebidos (AVELINO, 2013).

O PIB *per capita* é um indicador do nível de atividade econômica, sendo calculado pelo valor total dos bens e serviços produzidos (produto interno bruto) dividido pela quantidade de habitantes de uma região (CRUZ, 2010). O PIB é a soma de todos os bens produzidos, e quanto maior o PIB, maior o nível de desenvolvimento, podendo-se classificar, por exemplo, os países em pobres, ricos ou em desenvolvimento.

De acordo com Avelino (2013), espera-se que, em geral, municípios com maior nível de atividade econômica apresentem maior índice de transparência de sua gestão, o que implicaria em melhores níveis de divulgação de informações.

Segundo o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é uma medida resumida do progresso no longo prazo em três dimensões básicas do desenvolvimento humano: renda, educação e saúde. O objetivo da criação do IDH foi o de oferecer um contraponto a outro indicador muito utilizado, o Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*, que considera apenas a dimensão econômica do desenvolvimento (SANTOS, 2013). O IDH pretende ser uma medida geral e sintética do desenvolvimento humano. Além de computar o PIB *per capita*, o índice em questão também considera dois outros componentes: a longevidade e a educação (PNUD, 2012).

O IDH foi analisado nos estudos de Cruz, Silva e Santos (2009), Cruz (2010) e Avelino (2013). Os autores consideraram que entes públicos com maior índice de desenvolvimento apresentam melhor transparência de sua gestão.

O Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) consiste em um índice desenvolvido pelo Sistema FIRJAN, cujo objetivo é acompanhar o desenvolvimento humano, econômico e social de todos os municípios brasileiros, apresentando uma série anual com base em dados oficiais. O IFDM considera, com igual ponderação, as três principais áreas de desenvolvimento humano, a saber, emprego e renda, educação e saúde. O IFDM varia entre 0 e 1, sendo que quanto mais próximo de 1, maior o nível de desenvolvimento do município (CRUZ, 2010).

Já o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), segundo Santos (2013), foi desenvolvido para contribuir com uma gestão pública eficiente e democrática, que tem como objetivo estimular a cultura da responsabilidade administrativa, por meio de indicadores que possibilitem o aperfeiçoamento das decisões quanto à alocação dos recursos públicos, bem como maior controle social da gestão fiscal dos municípios. Composto por cinco indicadores: Receita Própria, Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida, o índice tem como base de dados as estatísticas oficiais disponibilizadas anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, constituídas por informações orçamentárias e patrimoniais prestadas pelos próprios municípios.

A taxa de alfabetização, segundo PNUD (2012), é representada pelo percentual de pessoas acima de 15 anos de idade que são alfabetizadas, ou seja, que sabem ler e escrever pelo menos um bilhete simples, e indica o nível educacional de uma população.

Cruz, Silva e Santos (2009) utilizaram essa variável em sua pesquisa, considerando que a taxa de alfabetização tem relação positiva com a transparência do ente público. Já na pesquisa realizada por Lock (2003) os resultados revelaram existir uma relação entre os níveis de transparência apresentados e indicadores populacionais e educacionais (taxa de alfabetização) dos municípios pesquisados.

Avelino (2013) assumiu em sua pesquisa que entes públicos com maiores taxas de alfabetização tenderiam a prezar mais pela transparência de sua gestão, tendo em vista a premissa de que cidadãos que compreendem melhor seus direitos exercem maior cobrança e fiscalizam de forma mais efetiva seus governantes.

O tamanho do ente geralmente é relacionado com a população, ou seja, o seu número de habitantes. Nos estudos de Lock (2003) e Cruz, Silva e Santos (2009) os autores assumiram que municípios com maior população tendem a apresentar maior transparência de sua gestão nos portais eletrônicos. Já Santos (2013) e Avelino (2013) consideraram não somente os indicadores socioeconômicos, mas também o tamanho do município, de forma que municípios maiores tendem a divulgar mais informações contábeis. Pressupõe-se que um elevado número de cidadãos tenderia a exercer maior pressão para que a entidade pública divulgasse uma maior quantidade e qualidade de informações (AVELINO, 2013).

2.7 Estudos anteriores

2.7.1 Estudos com abordagem na adoção das IPSAS e das NBCASP

A existência de uma grande diversidade de sistemas de informação financeira-governamental gerou a necessidade de utilização de normas contábeis harmonizadas internacionalmente, resultando na elaboração das IPSAS. Pérez e Hernández (2003), levando em consideração as reformas nos sistemas de contabilidade pública em países da Ibero-América, realizaram uma pesquisa com o objetivo de comparar as práticas de divulgação de informações financeiras recomendadas pelas IPSAS e as informações divulgadas pelos países do Mercosul no ano 2000, a fim de medir o grau de adaptação que seria necessário para alcançar a harmonização com as normas internacionais. Os resultados da pesquisa mostraram que para a adaptação dos modelos de contabilidade pública dos países do Mercosul às IPSAS seriam necessárias mudanças importantes que afetam não apenas as demonstrações financeiras divulgadas, mas também o conteúdo delas. Os autores concluíram, portanto, que nenhum dos Países do Mercosul incorporava as IPSAS na íntegra, sendo necessário operar grandes mudanças para obter a harmonização.

O estudo de Lima, Santana e Guedes (2009) se enquadra em um contexto de desenvolvimento de diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Contabilidade Pública brasileira, de modo que, além de cumprir aspectos legais e formais, também reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio. Ele teve como objetivo comparar a Lei nº. 4.320/64, a LRF e as

NBCASP para verificar a aderência da legislação vigente aos critérios contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação, presentes na teoria contábil. Os resultados demonstraram que apesar de se apresentarem como marcos da legislação contábil pública brasileira, a Lei n°. 4.320/1964 e a LRF não incorporaram, em sua essência, os fundamentos da Teoria Contábil.

Christiaens, Reyniers e Rolle (2010), por meio de uma pesquisa com especialistas, examinaram em que medida os governos europeus estão adotando as IPSAS, bem como o regime de competência para a contabilidade pública. O estudo revelou que alguns governos ainda utilizam o regime de caixa e que apenas uma minoria aplica IPSAS. A maioria dos governos locais e centrais aplica o regime de competência desconsiderando as IPSAS. A tendência para a adoção do regime de competência pode ser explicada pela necessidade de transparência e eficiência na contabilidade pública. O fato de as IPSAS serem o padrão que oferece *know-how* específico é o principal argumento para se fazer uso delas. No entanto, alguns países não adotam as IPSAS porque adotam regras de contabilidade privada para a contabilidade pública, como, por exemplo, IFRS.

Diante de um contexto de harmonização internacional das normas contábeis, a pesquisa de Darós e Pereira (2012) ocupou-se em apresentar as principais mudanças na contabilidade pública decorrentes da aprovação das NBCASP, apresentando as inovações e os reforços para o cumprimento das determinações contidas na LRF e na Lei n° 4320/64. Como resultado os autores constataram que as normas contribuem para a implementação de dispositivos contidos na legislação vigente, de forma a elevar sua eficácia e efetividade quanto à promoção do planejamento, transparência e responsabilidade fiscal, além de contribuírem para a correção do enfoque da contabilidade aplicada ao setor público estritamente ligada à execução dos orçamentos públicos, abrangendo também aspectos da contabilidade patrimonial.

Sour (2012) buscou explicar a diferença entre as IPSAS e o sistema de contabilidade mexicano, para determinar em que medida a adoção das IPSAS durante a reforma do sistema de contabilidade no México pode promover a transparência e a prestação de contas em todos os níveis de governo. A partir dos resultados, a autora observou que o momento era oportuno para se iniciar uma mudança na administração pública do México em todos os níveis de governo. E que é urgente a criação da capacidade de realização de avaliações econômicas, e de resultados alcançados - em função das despesas necessária para apoiá-los. A autora concluiu que a produção de informação de qualidade irá eliminar a concorrência na produção de avaliações sobre a qualidade do gasto público no

México, e só então, a cultura de avaliação irá florescer e o país será capaz de enriquecer a discussão sobre o desenvolvimento de avaliações de políticas públicas de qualidade.

Para Abushamsieh, López-Hernández e Ortiz-Rodríguez (2014) a contabilidade pública tradicional, focada no orçamento e com o objetivo de assegurar a conformidade com os requisitos legais, mostrou-se inadequada para enfrentar os novos desafios da governança pública. O estudo desenvolvido por eles fornece uma análise inicial das reformas feitas nos sistemas de contabilidade no Oriente Médio. Os autores examinaram a situação dos sistemas de contabilidade pública em alguns países, tanto com um maior nível de desenvolvimento econômico quanto em situação econômica pior e que se beneficiam de assistência financeira internacional, com o intuito de medir o nível de informação financeira divulgada e compará-la com o que é recomendado pelas IPSAS. Os resultados demonstraram que em todos os países analisados, as leis foram modificadas para melhorar a eficiência, a transparência e a prestação de contas, mas que apesar disso, há um baixo nível de desenvolvimento nas informações financeiras apresentadas.

Bellanca (2014) verificou que a União Europeia (UE) e outras organizações supranacionais são a favor da implementação das IPSAS. A Diretiva do Conselho 2011/85/UE, de 08 de novembro de 2011, relativa aos requisitos aplicáveis aos quadros orçamentários dos Estados-Membros, sublinha a importância de uma informação transparente e confiável, necessária para o bom funcionamento da UE.

Em sua pesquisa, Bellanca e Vandernoot (2014) identificaram que a UE está muito interessada na implementação das IPSAS, estes padrões parecem ocupar um papel cada vez mais importante no atual debate sobre a confiabilidade e a transparência das contas do setor público. Atualmente, a UE prepara suas demonstrações financeiras conforme o regime de competência de acordo com as normas estabelecidas pelas IPSAS e pelo IFRS. Estas normas contábeis devem ser implementadas por todas as instituições e organismos da UE no âmbito da consolidação, a fim de estabelecer regras harmonizadas de contabilidade, avaliação e apresentação.

Macêdo e Klann (2014) buscaram descrever a aderência das Unidades da Federação do Brasil às NBCASP. Os dados revelaram que nos exercícios de 2010, 2011 e 2012 o *disclosure* dos órgãos públicos no que concerne à aderência às NBCASP ainda era incipiente. Os autores concluíram que os Estados brasileiros ainda não estão preparados para iniciar a divulgação obrigatória segundo as NBCASP, dado o nível de *disclosure* evidenciado até aquele momento.

Castro e Cunha (2014) analisaram as informações divulgadas pelos Estados brasileiros e pelo Distrito Federal, no ano de 2013 e perceberam que foram divulgadas poucas informações não obrigatórias referentes a esse período. As autoras verificaram também que os entes não possuíam um sistema de custos em pleno funcionamento, descumprindo as normas em vigor. Com base nos resultados, concluíram que os 26 Estados e o Distrito Federal, mesmo após várias prorrogações no prazo para adoção das NBCASP, ainda têm um longo caminho a trilhar, demonstrando que o Brasil ainda se encontra distante do padrão contábil internacional.

2.7.2 Estudos com abordagem na associação entre características dos entes públicos e *disclosure*

Pesquisas que associam características dos entes públicos e nível de divulgação partem do pressuposto de que, entes maiores e mais desenvolvidos possuem melhores condições (econômicas, sociais, políticas, tecnológicas) para divulgar mais informações relativas à gestão pública. Nesse contexto, destacam-se algumas pesquisas.

Lock (2003) pesquisou a transparência da gestão fiscal municipal em capitais e municípios do interior do Brasil e detectou existir relação entre os níveis de transparência apresentados nos sites oficiais e indicadores populacionais e educacionais (taxa de alfabetização) dos municípios pesquisados.

Cruz, Silva e Santos (2009) verificaram o nível de transparência fiscal nos sites dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro, bem como os fatores que influenciam a transparência da gestão fiscal. As evidências apontaram baixos níveis de transparência fiscal eletrônica e relações positivas e significativas entre nível de transparência fiscal eletrônica e as seguintes variáveis: população, receita orçamentária, taxa de alfabetização, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), Índice de Qualidade dos Municípios (IQM) e estágio do site, resultados condizentes com pesquisas nacionais e internacionais.

Pinho (2006) investigou a presença da *accountability* em nove portais de governos estaduais e municipais no Brasil. Os resultados revelaram um estado ainda incipiente no uso dos recursos tecnológicos de comunicação para divulgação de informações sobre a atuação governamental, evidenciando a forte presença, ainda, de uma estrutura de Estado autoritária, centralizadora e

resistente à participação popular; esses resultados convergem com a literatura internacional que mostra evidências modestas da utilização dos recursos tecnológicos de comunicação no setor público.

O estudo realizado por Cruz (2010) buscou verificar o nível de transparência das informações acerca da gestão pública divulgadas nos portais eletrônicos dos grandes municípios brasileiros e quais características dos municípios podem estar relacionadas com o nível de transparência observado. O estudo relacionou o nível de transparência da gestão pública (ITGP-M) com as seguintes variáveis: região, localização, filiação partidária do gestor municipal, participação do município na rede *Mercociudades* e acessibilidade do site e os indicadores: PIB *per capita*, receita orçamentária, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), taxa de alfabetização, Índice Firjan, IRFS/CNM (Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão dos municípios desenvolvido pela Confederação Nacional de Municípios), Índice de Potencial de Consumo e Dinamismo municipal. Com base nos resultados da pesquisa, concluiu que, no geral, existe associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação de informações na gestão pública.

Santos (2013) elaborou um índice de *disclosure* dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte, e verificou a existência de relação entre esse índice e as características socioeconômicas dos municípios. Os resultados apontaram que os municípios maiores e mais desenvolvidos tendem a divulgar mais informações que os municípios menores e menos desenvolvidos.

Avelino (2013) buscou identificar as características que explicam o nível de *disclosure* voluntário de municípios do Estado de Minas Gerais em seus portais eletrônicos. Os municípios apresentaram, em geral, níveis baixos de divulgação de informações voluntárias, em média, menores que 50%. A análise dos municípios permitiu identificar cinco variáveis explicativas para o nível de *disclosure*: Tamanho, englobando, população, receita orçamentária e transferências de recursos da União para os Municípios; IFDM (Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal); e filiação partidária do gestor municipal: PT; PMDB; e PR. Os resultados obtidos confirmam estudos anteriores que já haviam identificado relação positiva e significativa entre o tamanho das entidades e níveis de *disclosure*; e entre indicadores socioeconômicos e níveis de evidenciação em portais eletrônicos.

Zuccolotto e Teixeira (2014) investigaram as relações entre três conjuntos de variáveis (fiscais, socioeconômicas e políticas) e transparência fiscal no contexto subnacional brasileiro. Os

resultados indicaram que as variáveis fiscais e socioeconômicas explicam o nível de transparência dos Estados brasileiros. Os autores evidenciaram que a falta de um modelo normativo de transparência no processo orçamentário leva os Estados a divulgarem, em grande parte, informações sobre a execução orçamentária, indicando que a transparência fiscal, como instrumento para a consolidação democrática, ainda é incipiente no Brasil.

3 METODOLOGIA

Para atingir os objetivos propostos no presente estudo, utilizou-se de procedimentos metodológicos para a operacionalização da pesquisa. Desse modo, neste capítulo, são descritos os procedimentos adotados. Inicialmente, apresenta-se a natureza da pesquisa e os métodos utilizados. Em seguida, delimita-se a amostra e descrevem-se os procedimentos adotados para a coleta de dados.

3.1 Delineamento da pesquisa

Marconi e Lakatos (2007) salientam que a pesquisa científica tem por objetivo fundamental contribuir para a evolução do conhecimento humano em todos os setores, sendo sistematicamente planejada e executada conforme rigorosos critérios de processamento das informações.

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada como exploratória, descritiva e explicativa. Esta pesquisa é exploratória, uma vez que tem como objetivo identificar as mudanças trazidas pelo novo cenário de convergência da Contabilidade Pública brasileira aos padrões internacionais e em razão da escassez de estudos abordando as alterações nas Demonstrações Contábeis após a obrigatoriedade de adoção da nova legislação. Conforme Raupp e Beuren (2003) a pesquisa exploratória ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada.

Também pode ser classificada como descritiva, na medida em que busca verificar o nível de *disclosure* dos Estados brasileiros em relação ao exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Para Cooper e Schindler (2003) a pesquisa descritiva reflete um estudo estruturado com questões de pesquisa claramente delineadas, que visam: descrever fenômenos ou características associadas com a população-alvo e descobrir associações entre as variáveis.

A pesquisa pode ser classificada, ainda, como explicativa, porque busca explicar os determinantes de um maior ou menor índice de *disclosure* por Estado. As pesquisas explicativas vão além da descrição de conceitos ou fenômenos ou do estabelecimento de relações entre conceitos, estando destinadas a responder às causas dos acontecimentos, fatos, fenômenos físicos ou sociais. Portanto,

o interesse de um estudo explicativo está em responder por que um fenômeno ocorre (AVELINO, 2013).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa pode ser classificada como quantitativa. A pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados (RAUPP; BEUREN, 2003).

Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa pode ser classificada como bibliográfica e documental. O procedimento bibliográfico se caracteriza pela análise de livros, artigos, dissertações e teses com vistas a embasar o estudo apresentado. O procedimento documental envolve a análise da legislação, das normas, e das Demonstrações Contábeis dos entes públicos. Raupp e Beuren (2003) explicitam que a pesquisa bibliográfica constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar. Já a pesquisa documental, baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa.

3.2 Coleta dos dados

Parte das NBCASP se tornaram obrigatórias no fim do exercício de 2014 para União, Estados e Municípios. Optou-se, nesta pesquisa, por analisar a adoção das novas normas no âmbito Estadual, compreendendo os 26 Estados brasileiros e o Distrito Federal.

Inicialmente, foi realizado um levantamento de todas as normas e orientações sobre a nova regulamentação com o intuito de identificar e descrever as principais alterações trazidas pelas NBCASP à Contabilidade Pública brasileira.

Para atender ao objetivo específico de verificar o nível de *disclosure* de informações contábeis conforme as exigências estabelecidas pelas NBCASP e o MCASP, foi construído um Índice de Divulgação (ID) com base nas Demonstrações Contábeis referentes ao período de 2014. As demonstrações foram coletadas em dezembro de 2015 nos *websites* das Secretarias de Fazenda, Tribunais de Contas e portais de transparência de cada Estado e do Distrito Federal. No período

em que os dados foram coletados, a prestação de contas mais atual divulgada pelo estado de Roraima em seu portal do governo era de 2013, com isso, o estado de Roraima não foi considerado na análise. Passando a amostra da pesquisa a ser composta de 25 Estados brasileiros e o Distrito Federal.

O MCASP, como já mencionado, serve de referência para os procedimentos contábeis a serem adotados pelos entes, e considera as premissas estabelecidas pelas NBCASP e as regras do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), também publicado pela STN. O MCASP é de fundamental importância, pois orienta os contadores nas práticas a serem adotadas para a implantação das normas. Por isso, o cumprimento ou não das NBCASP foi medido em relação às partes III, IV e V do MCASP, uma vez que são as partes de observância obrigatória pelos entes públicos a partir do exercício de 2014. As informações foram analisadas de acordo com os itens dispostos no Quadro 6.

Quadro 6 - Partes do MCASP

Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb).
	Parcerias Público-Privadas (PPP).
	Operações de Crédito.
	Regime Próprio de Previdência Social (RPPS).
	Dívida Ativa.
	Precatórios.
	Consórcios Públicos.
Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	Adoção do PCASP, segundo o MCASP, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais.
Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	Balanço Orçamentário
	Balanço Financeiro
	Demonstração das Variações Patrimoniais
	Balanço Patrimonial
	Demonstração dos Fluxos de Caixa (observância facultativa em 2014)
	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (observância facultativa em 2014)
	Notas Explicativas

Fonte: Adaptado do MCASP (STN,2012).

Os itens referentes a cada parte da norma foram pontuados de acordo com o atendimento ou não de cada item específico. Foi atribuída nota 1, quando o item foi atendido, e nota 0, quando não atendido. Os itens que não se aplicam a qualquer uma das duas situações foram classificados como

N/A (Não Aplicável). Não será atribuída pontuação em função da quantidade ou qualidade do item divulgado, limitando-se à verificação da divulgação ou não da informação. O índice atribuído a cada ente da federação foi obtido mediante a divisão da soma dos pontos obtidos pelo ente pela pontuação total possível de ser atingida por ele. O índice utilizado está de acordo com o ID empregado na pesquisa de Castro e Cunha (2014), conforme segue:

$$ID = \frac{\sum a}{N - N/A}$$

Onde:

ID = Índice de Divulgação

N = total de critérios

N/A = n° de itens não aplicáveis

a = n° de itens atendidos

Após o cálculo do ID, e tendo em vista o atendimento do segundo objetivo específico que visa caracterizar os entes públicos com menor e maior nível de *disclosure*, os Estados e o Distrito Federal foram classificados em ordem decrescente de acordo com o índice de divulgação obtido.

Posteriormente, buscando atender ao terceiro objetivo específico, avaliou-se a relação do índice de divulgação dos respectivos estados com características dos mesmos, tais como: Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os Estados, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice de Desenvolvimento Humano nas suas três dimensões Educação, Longevidade e Renda, Taxa de Alfabetização e População dos Estados para os quais foi possível construir o ID e do Distrito Federal.

Para tanto foi empregada análise multivariada, mais precisamente regressão linear múltipla, onde o ID de cada ente público foi considerado variável dependente. O ID foi analisado em função das características selecionadas, tratadas como variáveis independentes, com o intuito de verificar se essas características podem ser consideradas fatores determinantes do ID obtido por cada Estado analisado e pelo Distrito Federal.

A regressão linear múltipla, conforme Rodrigues e Paulo (2009) consiste em uma técnica que permite analisar a relação entre uma única variável dependente e duas ou mais variáveis

independentes. Segundo os autores, ela possibilita descrever, por meio de um modelo matemático, a relação entre uma variável dependente quantitativa e duas ou mais variáveis independentes quantitativas ou qualitativas (variáveis *dummies*).

3.3 Variáveis independentes

Tendo como base estudos realizados anteriormente como os de Lock (2003), Cruz, Silva e Santos (2009), Pinho (2006), Cruz (2010), Avelino (2013), Santos (2013) e Zuccolotto e Teixeira (2014) que encontraram relações positivas e significativas entre o nível de divulgação de informações e o tamanho e indicadores socioeconômicos dos entes públicos, nesta pesquisa, o ID foi analisado visando identificar se tamanho e condições econômicas e sociais dos entes pesquisados exercem influência sobre ele.

As variáveis independentes selecionadas, as *proxies* utilizadas e o tipo de relação esperada estão descritos no Quadro 7.

Quadro 7 - Variáveis independentes

Variável		Proxy	Natureza	Fonte	Relação Esperada
REC	Receita Orçamentária	Logaritmo natural (ln) da Receita Orçamentária	Quantitativa	Banco de dados Finanças do Brasil (FINBRA).	+
TRANSF	Transferências de recursos da União para os Estados	Logaritmo natural (ln) do montante de recursos repassados a cada Estado	Quantitativa	Portal da Transparência do Governo Federal	+
PIB	PIB <i>per capita</i>	Logaritmo natural (ln) do PIB <i>per capita</i>	Quantitativa	Banco de dados do IBGE	+
IFDM	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal	Mediana do IFDM dos municípios de cada estado	Quantitativa	Sistema FIRJAN	+
EDUC	Índice de Desenvolvimento Humano - Educação	IDH do Estado	Quantitativa	Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil	+
LONG	Índice de Desenvolvimento Humano - Longevidade	IDH do Estado	Quantitativa	Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil	+
REND	Índice de Desenvolvimento Humano - Renda	IDH do Estado	Quantitativa	Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil	+
ALF	Taxa de Alfabetização	% de pessoas acima de 15 anos alfabetizadas	Quantitativa	Banco de dados do IBGE	+
POPUL	População	Logaritmo natural (ln) da População	Quantitativa	Banco de dados Finanças do Brasil (FINBRA).	+

Fonte: Elaborado pela autora.

Com o intuito de verificar a relação entre as variáveis escolhidas, apresenta-se a base teórica e as hipóteses que foram testadas para identificar a existência de relação entre o Índice de Divulgação (ID) e as variáveis independentes.

3.3.1 Hipóteses

Zuccolotto e Teixeira (2014) identificaram em sua pesquisa que Estados com melhores condições socioeconômicas apresentam maior índice de transparência fiscal. Pinho (2006) assumiu o pressuposto de que Municípios com melhores condições econômicas, sociais, políticas e tecnológicas tendem a implantar melhores portais eletrônicos e divulgar mais informações.

H1: A relação entre a receita orçamentária e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

Independente das transferências de recursos provenientes da União serem de natureza legal ou voluntária, propiciam melhores condições econômicas aos entes beneficiados. Assim, pressupõe-se que municípios favorecidos com volumes maiores de recursos repassados pela União tenderiam a divulgar mais informações, inclusive como uma forma de prestação de contas em relação aos recursos recebidos (AVELINO, 2013).

H2: A relação entre a transferência de recursos da União para os entes e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

Conforme mencionado por Avelino (2013), espera-se que, em geral, entes públicos com maior nível de atividade econômica apresentem maior índice de transparência de sua gestão, o que implicaria em melhores níveis de divulgação de informações.

H3: A relação entre o PIB per capita e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

O Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal permite a orientação de ações públicas e o acompanhamento de seus impactos sobre o desenvolvimento dos municípios, constituindo-se em uma importante ferramenta de gestão pública e de *accountability* democrática. Dessa forma, de maneira análoga ao que foi considerado por Cruz (2010) e Avelino (2013), pressupõe-se que municípios com melhores indicadores socioeconômicos, tais como o IFDM, tenderiam a apresentar melhores níveis de divulgação de informações.

H4: A relação entre o IFDM e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

O IDH foi analisado nos estudos de Cruz, Silva e Santos (2009), Cruz (2010) e Avelino (2013). Os autores consideraram que entes públicos com maior índice de desenvolvimento apresentam melhor transparência de sua gestão.

Contudo, nessa pesquisa ele foi analisado em suas três dimensões: Educação, Longevidade e Renda. A partir do relatório de 2010, o IDH passou a combinar essas três dimensões: uma vida longa e saudável (expectativa de vida ao nascer – longevidade); acesso ao conhecimento (anos médios de estudo e anos esperados de escolaridade – educação); e um padrão de vida decente (PIB *per capita* – renda).

H5: A relação entre o IDH – Educação e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

H6: A relação entre o IDH - Longevidade e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

H7: A relação entre o IDH - Renda e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

Da mesma forma que na pesquisa de Avelino (2013), assume-se que entes públicos com maiores taxas de alfabetização tenderiam a prezar mais pela transparência de sua gestão, tendo em vista a premissa de que cidadãos que compreendem melhor seus direitos exercem maior cobrança e fiscalizam de forma mais efetiva seus governantes.

H8: A relação entre a taxa de alfabetização dos habitantes e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

Lock (2003), Cruz, Silva e Santos (2009), Santos (2013) e Avelino (2013) consideraram em suas pesquisas não somente os indicadores socioeconômicos, mas também o tamanho do ente público, levando em consideração que entes maiores tendem a divulgar mais informações contábeis, uma vez que uma população maior tenderia a exercer maior pressão para que a entidade pública divulgasse uma maior quantidade e qualidade de informações. Dessa forma, o tamanho do Estado será considerado de acordo com a população, ou seja, o seu número de habitantes.

H9: A relação entre o tamanho do ente e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

A *proxy* empregada para representar as variáveis Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os Estados, PIB *per capita* e população são representadas pelo logaritmo natural (*ln*) de cada variável, tendo em vista que o uso do logaritmo permite compactar a informação e, portanto, diminuir escalas quando a faixa de variação de valores é muito ampla.

3.4 Modelo estatístico

O modelo estatístico foi utilizado para atender ao objetivo geral deste estudo de buscar evidências que permitam identificar se determinadas características dos Estados brasileiros e do Distrito Federal podem ser determinantes no nível de *disclosure* conforme exigido pela adoção das NBCASP, em consonância com o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública. O Índice de Divulgação (ID) foi tratado como a variável dependente do

modelo, visando identificar se existe associação entre sua variação e a variação das seguintes variáveis explicativas: Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os Estados, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice de Desenvolvimento Humano nas suas três dimensões Educação, Longevidade e Renda, Taxa de Alfabetização e População. O modelo estatístico é descrito da seguinte forma:

$$ID = \beta_0 + \beta_1 REC_i + \beta_2 TRANSF_i + \beta_3 PIB_i + \beta_4 IFDM_i + \beta_5 EDUC_i + \beta_6 LONG_i \\ + \beta_7 REND_i + \beta_8 ALF_i + \beta_9 POPUL_i + \varepsilon_i$$

Onde:

ID = Índice de Divulgação

REC = Receita Orçamentária

TRANSF = Transferências de recursos da União para os Estados

PIB = PIB *per capita*

IFDM = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal

EDUC = Índice de Desenvolvimento Humano - Educação

LONG = Índice de Desenvolvimento Humano - Longevidade

REND = Índice de Desenvolvimento Humano - Renda

ALF = Taxa de Alfabetização

POPUL = População

ε = erro do modelo

3.5 Plano de análise dos dados

Após a coleta e tabulação dos dados eles foram analisados com o auxílio de métodos estatísticos. Primeiramente, através da estatística descritiva, foram calculadas a média, o mínimo, o máximo e o desvio-padrão, os quais possibilitaram uma análise geral acerca da relação entre o ID e determinadas características dos Estados analisados e do DF.

Para tratamento e análise dos dados coletados na pesquisa, utilizou-se o pacote estatístico STATA® versão 12.0.

3.5.1 Testes de correlação

Com o intuito de identificar indícios de associação entre a variável dependente ID e as variáveis independentes Receita Orçamentária, Transferências de Recursos da União para os Estados, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice de Desenvolvimento Humano nas suas três dimensões Educação, Longevidade e Renda, Taxa de Alfabetização e População, foram realizados testes de correlação entre cada uma dessas variáveis e o ID, possibilitando uma análise exploratória anterior à estimação do modelo de regressão.

Para a escolha apropriada entre as alternativas disponíveis para realizar testes estatísticos, é relevante detectar se a distribuição das variáveis investigadas apresenta uma distribuição normal. Desse modo, para que a normalidade das variáveis pudesse ser testada, procedeu-se à aplicação do teste de *Shapiro-Wilk*, por ser considerado um teste de ajustamento mais robusto para amostras reduzidas ($n < 30$).

Para realização do teste de *Shapiro-Wilk* deve-se: formular as hipóteses (H_0 : A amostra provém de uma população normal e H_1 : A amostra não provém de uma população normal); estabelecer o nível de significância do teste (α), normalmente 0,05; calcular a estatística de teste; e tomar a decisão de rejeitar H_0 ao nível de significância α se $\text{valor-p} < \alpha$.

A partir dos resultados encontrados com o teste de normalidade passa-se para a análise do coeficiente de correlação entre as variáveis, que visa identificar a relação entre cada uma das variáveis explicativas e o ID. Para isso, existem dois tipos de testes, os paramétricos, utilizados quando o resultado do teste de normalidade não rejeita H_0 , demonstrando que as variáveis seguem uma distribuição normal, e os não-paramétricos, utilizados quando se rejeita H_0 , demonstrando que as variáveis não apresentam uma distribuição normal.

Para a análise do coeficiente de correlação através de testes paramétricos utiliza-se o teste de *Pearson*. Caso seja necessária a utilização de testes não-paramétricos, utiliza-se o teste de *Spearman*.

A correlação de *Pearson* mede os níveis de correspondência entre os postos em que as observações surgem na amostra. Os resultados podem variar entre (-1) em caso da presença de correlação paramétrica negativa perfeita e (1) quando existe correlação paramétrica positiva perfeita. O

mesmo é válido para o teste de *Spearman*, que é o correspondente não-paramétrico para o teste de *Pearson*.

Após a realização do teste de correlação, obtém-se o coeficiente de correlação entre as variáveis e o valor-p do teste. O coeficiente de correlação identifica se a relação entre as variáveis é positiva ou negativa, e também o nível de correlação, quanto mais próximo de 1 (-1), mais forte é a relação entre as variáveis, ou seja, maior é a variação do ID em relação à variação da característica analisada. Já o valor-p identifica se a variável explicativa pode ser considerada estatisticamente significativa em relação ao ID a um nível de significância (α) determinado.

3.5.2 Análise de Regressão Múltipla

A análise de regressão linear múltipla foi utilizada visando atender ao objetivo geral do estudo e identificar se determinadas características dos Estados brasileiros e do Distrito Federal podem ser determinantes no nível de *disclosure* de informações contábeis.

De acordo com Gujarati (2011) a análise de regressão é o estudo da dependência de uma variável, a variável dependente, em relação a uma ou mais variáveis, as variáveis independentes ou explicativas, que podem ser quantitativas ou qualitativas, buscando estimar ou prever o valor médio da variável dependente em termos dos valores conhecidos ou fixados das variáveis independentes.

A especificação de um modelo é o processo de análise e escolha das variáveis, da forma funcional e das pressuposições probabilísticas feitas sobre as variáveis que entrarão no modelo de regressão.

Para o presente estudo a variável dependente foi o ID e as variáveis explicativas foram: Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os Estados, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice de Desenvolvimento Humano nas suas três dimensões Educação, Longevidade e Renda, Taxa de Alfabetização e População.

A regressão foi estimada pelo Método dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO). Esse método é o mais amplamente utilizado para estimar os parâmetros da função de regressão populacional, que como o próprio nome sugere, define uma função chamada de Função Soma de Quadrados dos Resíduos, que deverá ser minimizada, afim de se obter as melhores estimativas para os β .

Quando o MQO foi desenvolvido, foram estabelecidas algumas pressuposições sobre o modelo de regressão. Essas pressuposições definem o que seria uma norma, um padrão ou um ideal que deveriam ser testados e atendidos pelos modelos de regressão estimados. Os pressupostos do modelo clássico de regressão linear múltipla são: A média dos erros é zero; Homocedasticidade e Ausência de Correlação Serial nos Resíduos; Ausência de Multicolinearidade; Linearidade; Exogeneidade das Variáveis Explicativas e Independência dos Resíduos; e Normalidade dos Resíduos.

Com isso, foram realizados testes para analisar se esses pressupostos estavam sendo atendidos pelo modelo especificado. Para analisar a normalidade dos resíduos foi utilizado o teste de *Shapiro-Wilk*. Em relação ao pressuposto de Homocedasticidade dos resíduos foi realizado o teste de *Breusch-Pagan* para Heterocedasticidade. A Multicolinearidade foi diagnosticada por meio do teste de Fator Inflação da Variância (FIV), que observa a velocidade com que as variâncias e covariâncias podem ser vistas. Como regra prática, o FIV é indicativo de problemas de multicolinearidade se $FIV > 10$, e através do fator de tolerância $1/FIV$, que serão os valores mais aproximados de 0 (GUJARATI, 2011). Para verificar a existência de multicolinearidade entre o conjunto de variáveis a média do FIV não deve ser maior do que 1 ou o maior FIV não deve ser maior do que 10.

No caso de problemas de multicolinearidade entre as variáveis sugere-se, anteriormente à análise da regressão linear múltipla, a aplicação da técnica de Análise Fatorial (AF), com o intuito de eliminar as correlações existentes entre as variáveis observadas, possibilitando a utilização da regressão linear múltipla que pressupõem a não existência de correlação entre as variáveis.

3.5.2.1 Análise Fatorial (AF)

A AF é uma técnica multivariada de análise utilizada para reduzir a quantidade de variáveis analisadas. Esse método transforma um conjunto de variáveis em um novo conjunto de variáveis compostas ou componentes principais não correlacionados uns com os outros. Essas combinações lineares de variáveis, segundo Cooper e Schindler (2003), são chamadas fatores e respondem pela variação nos dados como um todo.

A análise fatorial parte do pressuposto de que a correlação entre as variáveis surge porque essas variáveis compartilham ou estão relacionadas ao mesmo fator. Assim, o objetivo da AF é identificar fatores não diretamente observáveis, a partir da correlação entre um conjunto de variáveis, estas sim observáveis e passíveis de medição.

Para composição dos fatores foi utilizado, nesta pesquisa, o método de extração de fatores denominado Método dos Componentes Principais.

Para a utilização da AF deve-se analisar sua adequabilidade. Para isso, o primeiro passo no planejamento de uma análise fatorial é examinar a matriz de correlações simples, procurando visualizar algum padrão de relacionamento entre as variáveis, devendo existir grupos de variáveis correlacionadas. Uma das premissas de uma análise fatorial é que exista uma estrutura de dependência clara entre as variáveis envolvidas. Essa estrutura é expressa através da matriz de covariância ou de correlação. A existência de tal estrutura implica que uma variável pode, dentro de certos limites, ser prevista pelas demais. Para verificar esse fato, pode-se calcular os coeficientes de correlação parcial entre os pares de variáveis, eliminando o efeito das demais.

Outro pressuposto para a utilização da AF é a realização dos testes de esfericidade de *Bartlett* e o *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO). O teste de esfericidade de *Bartlett* verifica se a matriz de correlações é estatisticamente igual a uma matriz identidade, se for, não é adequada para AF. O que se busca, então, é rejeitar a hipótese nula de que a matriz de correlação verdadeira é uma matriz identidade (valor- $p < 0,05$), fato que indica um bom nível de correlação entre as variáveis. Já a medida KMO é um índice que compara correlações simples e parciais e varia entre 0,0 e 1,0. Quanto mais próximo de 1,0, mais adequados são os dados para a AF. Pallant (2007) sugere 0,60 como um limite razoável.

Assim, após a aplicação da técnica de análise fatorial, as variáveis independentes selecionadas foram agrupadas em dois fatores, um fator socioeconômico e um fator tamanho. Esses fatores foram utilizados no modelo de regressão para verificar a relação entre os fatores gerados a partir da AF e o ID. Antes da utilização desses fatores na análise de regressão múltipla, foi necessário verificar se eles atendiam aos pressupostos do modelo clássico de regressão linear múltipla.

3.5.3 Análise de *Cluster*

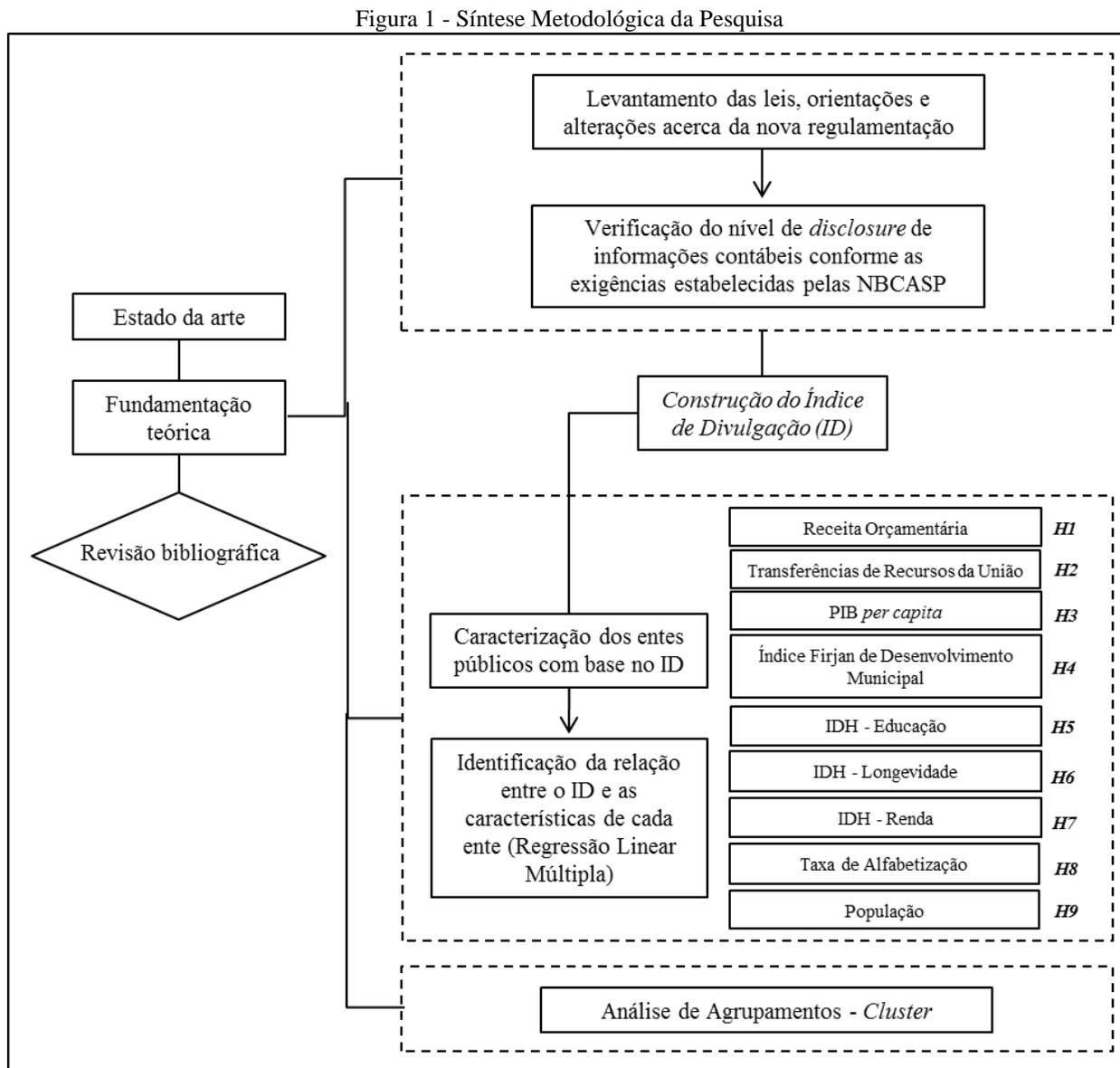
Complementarmente ao estudo da regressão linear múltipla, foi realizada uma análise de *cluster* na tentativa de identificar se as características sociais, econômicas, tamanho e o ID dos entes públicos analisados são capazes de agrupá-los com base nas suas similaridades e identificar grupos de estados que sejam mais semelhantes entre si.

Segundo Mingoti (2005), a análise de agrupamentos, também conhecida como análise de conglomerados, classificação ou *cluster*, tem como objetivo dividir os elementos da amostra em grupos de forma que os elementos pertencentes a um mesmo grupo sejam similares entre si com base em suas características, e os elementos em grupos diferentes sejam heterogêneos em relação a estas mesmas características.

Para iniciar a análise de *clusters*, definiu-se uma medida de dissimilaridade (ou similaridade) a ser utilizada, bem como a metodologia estatística de *clustering* a ser utilizada, a qual se divide, basicamente, em métodos hierárquicos e não hierárquicos.

Como medida de dissimilaridade, utilizou-se a Distância Euclidiana por ser a medida tradicionalmente mais utilizada. Como método hierárquico, utilizou-se o *Average Linkage*, que em geral, produz melhores partições que os métodos de ligação simples e completa. Para a detecção do número de *clusters* ideal para a realização da análise, foi realizado o teste de *Calinski e Harabasz* onde o valor encontrado, chamado de pseudo-F demonstra que, quanto maior o valor, mais distinto é o cluster. E para a análise dos agrupamentos optou-se por utilizar o dendograma, o qual mostra o esquema de aglomeração e a distância entre os grupos.

Resumidamente, a Figura 1 expõe uma síntese da metodologia da pesquisa.



Fonte: Elaborado pela autora.

No Capítulo 4, analisam-se os resultados alcançados, por meio da aplicação dos métodos apresentados nesta seção.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta seção contém a descrição e análise dos dados coletados. Primeiramente, verificou-se em que medida os Estados e o Distrito Federal vêm cumprindo os itens de divulgação obrigatória conforme as exigências estabelecidas pelas NBCASP e o MCASP para o exercício de 2014. Posteriormente, os entes públicos pesquisados foram classificados conforme o índice de divulgação obtido. Por fim, buscou-se relacionar o índice de divulgação à determinadas características desses entes. Destaca-se que a amostra da pesquisa é composta de 25 Estados brasileiros e o Distrito Federal, Roraima foi excluída por não apresentar dados para o período de 2014.

4.1 Nível de *disclosure* de informações contábeis conforme as exigências estabelecidas pelas NBCASP e o MCASP

O MCASP, como mencionado anteriormente, serviu de referência para verificar o cumprimento ou não das NBCASP, e foi medido em relação às suas partes III, IV e V que tratam, respectivamente, dos Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), de acordo com a Portaria STN nº 634/2013 que estabeleceu para 2014 a observância obrigatória pelos entes públicos desses procedimentos contábeis contidos no MCASP.

4.1.1 Parte III do MCASP – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE)

Os PCE de que trata a parte III do MCASP são: o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb); as Parcerias Público-Privadas (PPP); as Operações de Crédito; o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS); a Dívida ativa; os Precatórios; e os Consórcios públicos.

De acordo com o MCASP essas informações devem ser evidenciadas nas prestações de contas anuais de cada ente. Em relação ao Fundeb, de acordo com a Lei nº 11.494/2007, os repasses aos

Fundos deverão constar dos orçamentos da União, dos Estados e do Distrito Federal. As operações de crédito devem ser controladas e evidenciadas em registros contábeis específicos. A dívida ativa deve ser contabilmente reconhecida como contas a receber no Ativo do ente público. Já os consórcios públicos deverão ser evidenciados no balanço patrimonial como ativo não circulante – investimentos, devidamente atualizado por equivalência patrimonial.

O índice de divulgação médio referente à Parte III do MCASP está demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Índice de Divulgação médio – Parte III do MCASP

Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos	ID (%)
Fundeb	92%
Parcerias Público-Privadas (PPP)	67%
Operações de Crédito	100%
Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)	100%
Dívida Ativa	85%
Precatórios	88%
Consórcios Públicos	0%

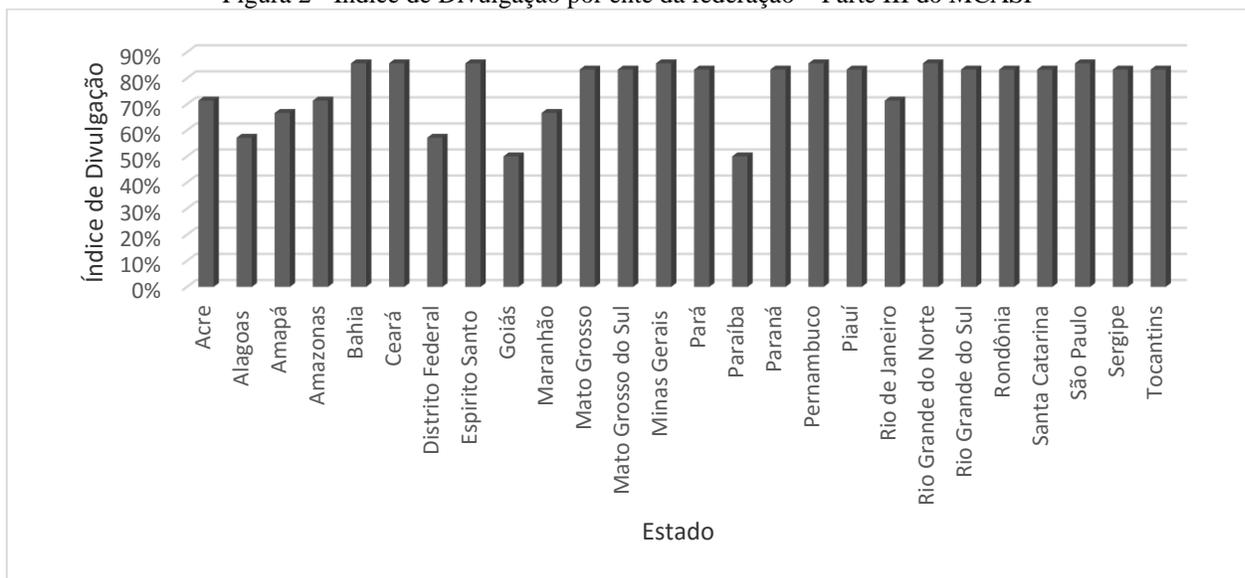
Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Com base nas análises realizadas em relação aos PCE dos entes públicos analisados, pode-se observar que os entes cumpriram os critérios de evidenciação de informações na totalidade somente em relação às operações de crédito e ao RPPS. Com nenhum ente evidenciando a participação em consórcios públicos da forma exigida pela nova regulamentação.

Castro e Cunha (2014) esclarecem que essas informações não são uma obrigatoriedade trazida pelas NBCASP, o Fundeb é obrigatório para todos os entes da Federação desde 2009, as PPP foram instituídas no Brasil por meio da Lei nº 11.079/2004, já as diretrizes referentes às Operações de Crédito são definidas na LRF. A Lei nº 9.717/1998 dispõe sobre as regras gerais para organização e funcionamento dos RPPS, em relação à Dívida Ativa, o MCASP busca instituir regras e procedimentos contábeis com vistas à harmonização dos registros, já os Precatórios e os Consórcios públicos são temas previstos desde a Constituição Federal de 1988. Com isso, não houve inserção de divulgação de novas informações, o que o manual visa é a harmonização, mensuração e contabilização dessas informações de forma clara e homogênea pelos entes públicos.

Quando analisado o índice de divulgação de cada Estado, pode-se perceber que nenhum deles divulgou as informações em sua totalidade, conforme exigido pelas novas normas, principalmente em relação aos consórcios públicos conforme apresentado na Figura 2.

Figura 2 - Índice de Divulgação por ente da federação – Parte III do MCASP



Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados da pesquisa.

De um modo geral, observa-se divulgações consideráveis com valores médios em torno de 77%. Os Estados que obtiveram um índice menor de divulgação, e que além dos consórcios públicos deixaram de evidenciar outras informações foram: Goiás, que não apresentou informações relacionadas ao Fundeb e à Dívida Ativa; Paraíba que não apresentou informações relacionadas ao Fundeb e a seus Precatórios; Alagoas que não apresentou informações sobre uma PPP relacionada à saneamento e sobre a Dívida Ativa; e o Distrito Federal, que não apresentou informações relacionadas à PPP e a Precatórios, conforme resultados apresentados na Tabela 1. Já os Estados com os maiores índices de divulgação foram Bahia, Ceará, Espírito Santo, Minas Gerais, Pernambuco, Rio Grande do Norte e São Paulo que deixaram de evidenciar informações relacionadas aos consórcios públicos da forma exigida pelo MCASP.

4.1.2 Parte IV do MCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

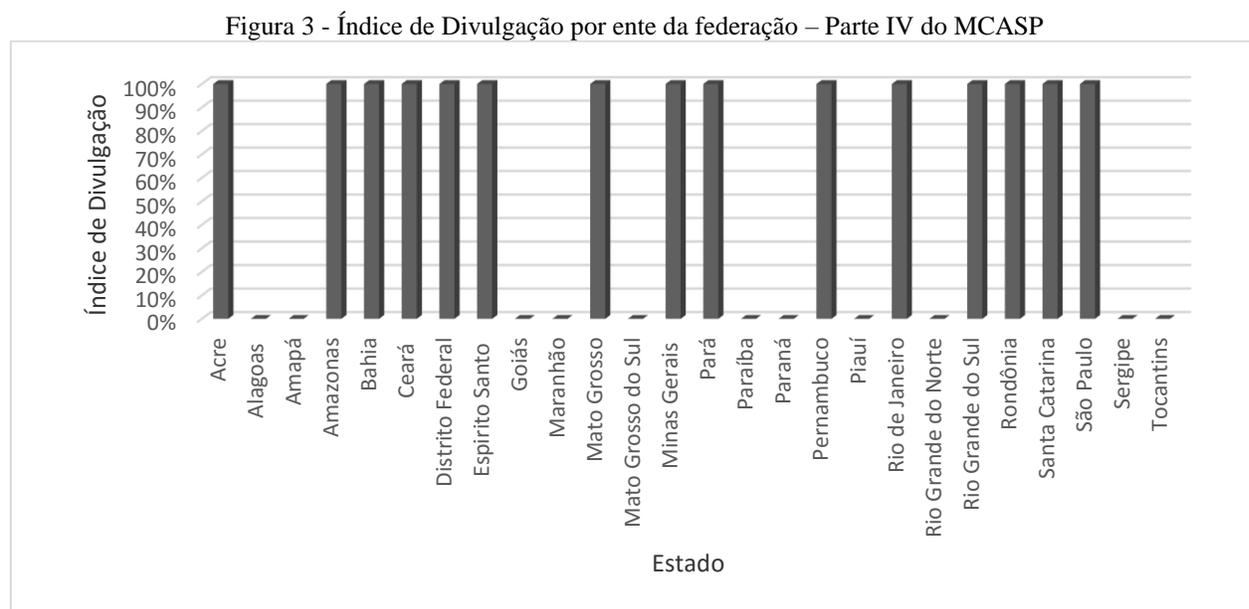
O PCASP estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os entes da Federação e aos demais usuários da informação

contábil, estabelecendo normas e procedimentos para o registro contábil das entidades do setor público e visando viabilizar a consolidação das contas públicas (STN, 2012).

O índice médio de divulgação em relação à utilização do PCASP pelos entes públicos pesquisados revelou que 58% deles utilizaram o novo plano de contas no exercício de 2014, demonstrando que, quase metade deles contrariou o exigido pela implementação das NBCASP.

A baixa adesão ao PCASP pelos entes públicos pode-se dar devido à complexidade de sua implantação. Duarte e Rodrigues (2008) em sua pesquisa sobre o impacto das novas normas em prefeituras do Vale do Parana identificaram que todos os profissionais entrevistados avaliaram o ajuste e conversão das contas ao novo modelo de plano de contas como um processo muito difícil e trabalhoso.

Ao analisar os resultados por Estado, pôde-se elaborar o gráfico apresentado na Figura 3.



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Semelhante aos resultados encontrados por Castro e Cunha (2014) para o exercício de 2013, Bahia, Mato Grosso, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina e o Distrito Federal divulgaram suas demonstrações utilizando o PCASP em 2014. Incluindo também: Acre, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Pará, Pernambuco e São Paulo. O PCASP é fundamental

na elaboração padronizada de relatórios e demonstrativos previstos na LRF, além das demais demonstrações contábeis, e tem como objetivo reduzir divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da federação e do controle social.

4.1.3 Parte V do MCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da contabilidade do setor público, disciplinadas por esta Parte, incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/1964, são: Balanço Patrimonial (BP); Balanço Orçamentário (BO); Balanço Financeiro (BF); Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e Notas Explicativas.

Contudo, no final de 2014, a STN publicou a Portaria nº 733 estabelecendo que a DFC e a DMPL são de observância facultativa no exercício de 2014. Todas as DCASP descritas no art. 5º da Portaria STN nº 634/2013, serão de observância obrigatória a partir do exercício de 2015.

A Tabela 2 demonstra o índice de divulgação médio dos entes da federação analisados em relação às demonstrações contábeis excluindo DFC e DMPL, Parte V do MCASP.

Tabela 2 - Índice de Divulgação médio – Parte V do MCASP

Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	ID (%)
Balanço Orçamentário	100%
Balanço Financeiro	100%
Demonstração das Variações Patrimoniais	62%
Balanço Patrimonial	69%
Notas Explicativas	69%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

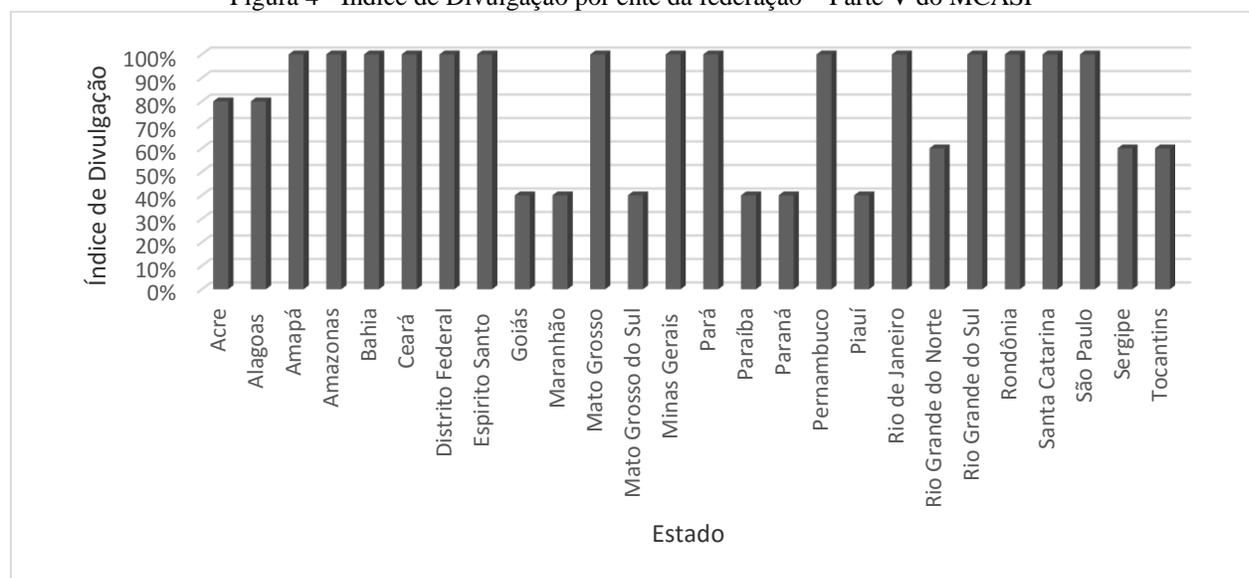
Apesar dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais já serem definidos pela Lei nº 4.320/1964, e, portanto, considerados de divulgação obrigatória pelos entes da federação, sua estrutura foi alterada pelas NBCASP. Com isso, a análise

se baseou no atendimento ou não da divulgação dessas demonstrações conforme a estrutura exigida pelas NBCASP e pelo MCASP.

Pode-se perceber que cerca de 1/3 dos entes públicos pesquisados, apesar de terem divulgado todas as demonstrações, deixaram de atender à forma definida pelo MCASP para a divulgação da DVP e do BP, bem como deixaram de incluir em suas prestações de contas as notas explicativas às demonstrações contábeis. As notas explicativas contêm informações adicionais em relação à apresentada nessas demonstrações e oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados, além de informações acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Quando analisados os resultados por ente obteve-se o resultado apresentado na Figura 4.

Figura 4 - Índice de Divulgação por ente da federação – Parte V do MCASP

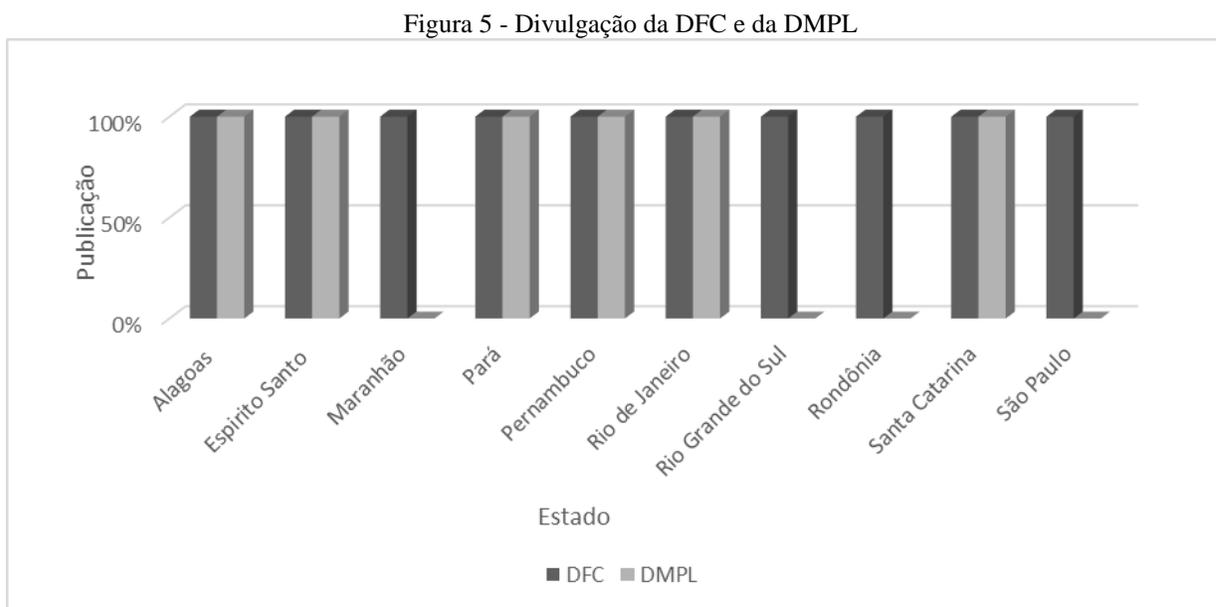


Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Em torno de 58% dos Estados pesquisados divulgaram todas as demonstrações conforme as exigências da nova legislação, representando pouco mais da metade dos estados prestando contas para o cidadão de forma mais clara e completa, permitindo o acompanhamento de como os recursos públicos estão sendo administrados e investidos.

Em contrapartida Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Paraná e Piauí divulgaram apenas os Balanços Orçamentário e Financeiro conforme o MCASP. Uma vez que essas demonstrações sofreram as menores alterações em suas estruturas em relação ao que era exigido pela Lei nº 4.320/1964.

Mesmo sendo de divulgação facultativa para o exercício de 2014 alguns entes se anteciparam à obrigação e divulgaram a DFC e a DMPL, como demonstrado na Figura 5.



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Alagoas, Espírito Santo, Maranhão, Pará, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina e São Paulo divulgaram juntamente com as demais demonstrações a DFC, contribuindo para a transparência da gestão pública, proporcionando aos usuários da informação contábil instrumentos para avaliar sua capacidade de gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez. O número de Estados que divulgaram a DFC cresceu consideravelmente em relação ao período de 2013. Castro e Cunha (2014) identificaram que cerca de 14% dos entes pesquisados divulgaram a DFC em 2013, aumentando para cerca de 34% em 2014.

Dentre esses Estados, Alagoas, Espírito Santo, Pará, Pernambuco, Rio de Janeiro e Santa Catarina ainda divulgaram a DMPL refletindo o aumento ou diminuição da riqueza do ente durante o período

analisado. O número de Estados que divulgaram essa demonstração também aumentou quando comparados os períodos de 2013 e 2014. Em 2013, segundo Castro e Cunha (2014), cerca de 14% dos entes pesquisados divulgaram a DMPL, passando esse percentual para cerca de 23% em 2014.

4.2 Caracterização dos entes públicos conforme o índice de divulgação

Após a análise dos índices de divulgação por cada parte do MCASP seguiu-se a classificação dos entes públicos pesquisados com base no índice de divulgação geral obtido por cada um deles. A classificação se encontra na Tabela 3.

Tabela 3 - Classificação dos entes públicos por Índice de Divulgação

Estado	ID (%)
Bahia	92%
Ceará	92%
Espírito Santo	92%
Mato Grosso	92%
Minas Gerais	92%
Pará	92%
Pernambuco	92%
Rio Grande do Sul	92%
Rondônia	92%
Santa Catarina	92%
São Paulo	92%
Amazonas	85%
Rio de Janeiro	85%
Acre	77%
Distrito Federal	77%
Amapá	75%
Rio Grande do Norte	69%
Sergipe	67%
Tocantins	67%
Alagoas	62%
Mato Grosso do Sul	58%
Paraná	58%
Piauí	58%
Maranhão	50%
Goiás	42%
Paraíba	42%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Ao analisar o ID obtido pelos entes públicos pode-se perceber que nenhum deles atendeu na totalidade as exigências estabelecidas pelas NBCASP e pelo MCASP. O maior índice de divulgação atingiu o patamar de 92%. Dentre esses estados, temos representantes das cinco regiões do país, com três estados da região nordeste e da região sudeste, dois das regiões norte e sul e um representante da região centro oeste. Essa faixa percentual foi a que mais teve representantes, 11 estados no total.

No outro extremo da tabela, seis estados apresentaram um ID menor que 60%, Mato Grosso do Sul, Paraná, Piauí, Maranhão, Goiás e Paraíba, os dois últimos divulgaram apenas 42% das informações conforme as exigências da nova regulamentação, ficando muito aquém do esperado em nível de divulgação. Dentre os estados com o piores ID três são da região nordestes, dois da região centro-oeste e um da região sul. O pressuposto teórico é que entes públicos com maiores níveis econômicos e sociais tendem a divulgar mais informações, contudo, o resultado apresentado pelo estado do Paraná vai de encontro a esse pressuposto, uma vez que está entre os estados mais bem classificados em relação aos índices econômicos e sociais, mas deixou de divulgar suas informações contábeis conforme as exigências das NBCASP, principalmente em relação à utilização do PCASP e da divulgação das DCASP conforme o MCASP.

Quando levados em consideração os entes públicos como um todo, obteve-se uma média de divulgação de itens obrigatórios conforme as NBCASP de 76%, demonstrando que os Estados brasileiros e o Distrito Federal ainda têm muito o que evoluir em termos de divulgação para atender ao que é exigido pela legislação e fornecer informações claras e de qualidade para que o contribuinte possa realizar o controle social através das demonstrações contábeis divulgadas.

4.3 Relação entre o índice de divulgação e determinadas características dos entes públicos

Buscou-se relacionar o índice de divulgação (ID) às características sociais e econômicas, bem como ao tamanho dos entes públicos. Na Tabela 4 apresentam-se as estatísticas descritivas das variáveis incluídas no estudo.

Tabela 4 - Estatística descritiva das variáveis dependente e independentes

Variáveis	Média	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
ID	0,7626	0,4167	0,9231	0,1717
Receita Orçamentária (R\$)	32.073.567.201	5.370.104.556	209.486.514.330	41.641.503.786
Receita Orçamentária (<i>ln</i>)	10,3147	9,7300	11,3212	0,3812
Transferências de Recursos (R\$)	4.381.129.733	1.313.134.451	10.904.434.817	2.374.915.485
Transferências de Recursos (<i>ln</i>)	9,5865	9,1183	10,0376	0,2206
PIB <i>per capita</i> (R\$)	18.588,99	7.835,75	63.020,02	11.518,52
PIB <i>per capita</i> (<i>ln</i>)	4,2107	3,8941	4,7995	0,2190
Taxa de Alfabetização	7,2385	3,6000	18,5700	3,1673
População (n° habitantes)	7.319.435,38	669.526,00	41.262.199,00	8.469.986,60
População (<i>ln</i>)	6,6625	5,8258	7,6156	0,4281
IFDM	0,6238	0,4586	0,7656	0,0930
IDH - Educação	0,6118	0,5200	0,7420	0,0594
IDH - Longevidade	0,8086	0,7550	0,8730	0,0311
IDH - Renda	0,7073	0,6120	0,8630	0,0593

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

De acordo com um dos objetivos específicos da pesquisa, verificar o nível de *disclosure* de informações contábeis conforme as exigências estabelecidas pelas NBCASP e o MCASP, pode-se analisar que o ID alcançado, em média, pode ser considerado alto, uma vez que, em média, o índice encontrado superou 75% da divulgação exigida pela nova regulamentação.

A Receita Orçamentária dos entes analisados varia entre aproximadamente R\$ 5 bilhões no estado do Amapá e R\$ 209 bilhões no estado de São Paulo. Já as transferências de recursos da união para os Estados variam entre cerca de R\$ 1 bilhão para o estado de Mato Grosso do Sul e R\$ 10 bilhões para São Paulo. Em relação ao PIB *per capita* esse índice girou em torno de R\$ 7 mil no estado do Mato Grosso do Sul e R\$ 63 mil em São Paulo. Quando se analisa a população, encontra-se uma variação entre cerca de 669 mil habitantes no estado do Mato Grosso do Sul e 41 milhões em São Paulo.

A média das variáveis IFDM e IDH Educação, Longevidade e Renda apresentaram médias relativamente altas, uma vez que esses indicadores oscilam entre zero e um, e dispersão baixa.

O Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, em nível nacional, de acordo com o Sistema FIRJAN, ficou em 0,7441. Para essa análise foi considerado o valor da mediana de todos os municípios como o valor referente ao índice para o estado. A média dos valores calculados para os

estados analisados foi de 0,6238, valor considerado de desenvolvimento moderado (entre 0,6 e 0,8), conforme classificação da Firjan. O IFDM variou entre 0,4586 para o estado do Amazonas, considerado de desenvolvimento regular, e 0,7656 para o estado de São Paulo, considerado moderado estágio de desenvolvimento.

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) foi analisado em suas três dimensões: educação, longevidade e renda. O índice varia entre 0 e 1 e quanto mais próximo de 1 maior o nível de desenvolvimento humano do local. Em relação à dimensão educação, os valores variaram entre 0,52 para o estado do Amazonas, considerado baixo, de acordo com a classificação do Atlas de Desenvolvimento Humano do Brasil - PNUD (Baixo IDH entre 0,500 e 0,599) e 0,742 para o estado de São Paulo, considerado alto (Alto IDH entre 0,700 e 0,799). Quando analisada a dimensão longevidade, o índice alcança seus maiores patamares, variando entre 0,755 para o estado do Amazonas, considerado alto e 0,873 para o estado de São Paulo, considerado muito alto (Muito Alto IDH > 0,8). Em relação à dimensão renda, o índice varia entre 0,612 para o estado da Paraíba, considerado médio (Médio IDH entre 0,600 e 0,699) e 0,863 para o estado de São Paulo, considerado muito alto.

4.3.1 Testes de correlação

Foram realizados testes de correlação com o intuito de verificar a existência de associação entre o ID e as características selecionadas para a pesquisa relacionadas aos entes públicos analisados.

Para avaliar se a distribuição das variáveis analisadas apresentava distribuição normal, realizou-se o teste de *Shapiro-Wilk*.

A Tabela 5 apresenta os resultados para o teste de normalidade de *Shapiro-Wilk*.

Tabela 5 - Teste de normalidade de Shapiro-Wilk

Variáveis	Valor-p
ID	0,00581
Receita Orçamentária (<i>ln</i>)	0,34536
Transferências de Recursos (<i>ln</i>)	0,73415
PIB <i>per capita</i> (<i>ln</i>)	0,17657
Taxa de Alfabetização	0,26630
População (<i>ln</i>)	0,93754
IFDM	0,24219
IDH - Educação	0,28849
IDH - Longevidade	0,46229
IDH - Renda	0,27558

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Os resultados evidenciam que a hipótese nula de normalidade foi rejeitada para a variável ID (valor- $p < 0,05$). Por isso, a análise de correlação realizada foi a não-paramétrica, utilizando-se o teste de correlação de *Spearman*, que descreve a relação entre duas variáveis sem fazer suposições sobre a distribuição de frequências delas.

Além disso, de acordo com Wright (2013), o desvio de normalidade é menos preocupante pelo fato de o modelo não estar sendo utilizado com a finalidade preditiva para o ID, mas apenas para determinar quais variáveis independentes poderiam determinar a sua variabilidade.

A Tabela 6 apresenta os resultados da correlação não-paramétrica do teste de *Spearman* entre o ID dos entes públicos analisados e cada uma das variáveis independentes escolhidas.

Tabela 6 - Teste de correlação de Spearman

Variáveis	Coefficiente	valor-p
Receita Orçamentária (<i>ln</i>)	0,4887	0,0113
Transferências de Recursos (<i>ln</i>)	0,3864	0,0512
PIB <i>per capita</i> (<i>ln</i>)	0,3273	0,1026
Taxa de Alfabetização	0,0938	0,6556
População (<i>ln</i>)	0,4248	0,0305
IFDM	0,2247	0,2699
IDH - Educação	0,2195	0,2812
IDH - Longevidade	0,3535	0,0764
IDH - Renda	0,2281	0,2624

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

A partir dos resultados apresentados pode-se observar que, para as associações analisadas, o valor- p demonstrou correlação positiva e significativa, ao nível de significância $\alpha = 5\%$, entre o ID e as

variáveis explicativas Receita Orçamentária e População, as demais variáveis possuem relação positiva com o ID, contudo essa relação não pode ser considerada significativa com base no teste realizado. De acordo com o teste, as variáveis independentes que mais se associam ao ID são, nesta ordem: Receita Orçamentária, População, Transferências de Recursos, IDH – Longevidade e PIB *per capita*.

Esses resultados levam à não rejeição das seguintes hipóteses de pesquisa:

- *H1: A relação entre a receita orçamentária e o ID é estatisticamente significativa e positiva; e*
- *H9: A relação entre a população e o ID é estatisticamente significativa e positiva.*

E rejeição das seguintes hipóteses de pesquisa, por não terem apresentado significância nos testes realizados:

- *H2: A relação entre a transferência de recursos da União para os Estados e o ID é estatisticamente significativa e positiva;*
- *H3: A relação entre o PIB per capita e o ID é estatisticamente significativa e positiva;*
- *H4 A relação entre o IFDM e o ID é estatisticamente significativa e positiva;*
- *H5: A relação entre o IDH – Educação e o ID é estatisticamente significativa e positiva;*
- *H6 A relação entre o IDH – Longevidade e o ID é estatisticamente significativa e positiva;*
- *H7 A relação entre o IDH – Renda e o ID é estatisticamente significativa e positiva;*
- *H8 A relação entre a taxa de alfabetização e o ID é estatisticamente significativa e positiva.*

Contudo, conforme Durso (2015), pelo fato de o problema de pesquisa apresentar um caráter social, estabeleceu-se como aceitável o nível de significância de até 10%. Diferentemente das ciências exatas, os estudos relacionados com as ciências sociais precisam de mais flexibilidade nos critérios de aceitabilidade de significância estatística, sendo comum nessa área de estudo a aceitação do nível de significância de até 10% (LOUREIRO; GAMEIRO, 2011).

Zuccolotto e Teixeira (2014), também flexibilizaram sua análise, dado que sua pesquisa se tratava de um estudo exploratório, tendo suas variáveis se mostrado significativas a um nível de significância de 7%.

Com isso, foi realizada uma nova análise dos resultados dos testes de correlação, agora levando em consideração um nível de significância $\alpha = 10\%$. Se expandirmos o nível de significância para 10%

as variáveis Transferências de Recursos da União para os Estados e IDH – Longevidade passam a ser considerados estatisticamente significativas em relação à variação do ID, não sendo possível rejeitar, além das hipóteses citadas anteriormente, as seguintes hipóteses de pesquisa:

- *H2: A relação entre a transferência de recursos da União para os Estados e o ID é estatisticamente significativa e positiva;*
- *H6: A relação entre o IDH – Longevidade e o ID é estatisticamente significativa e positiva.*

Com base nesses resultados, pode-se afirmar o pressuposto inicial da pesquisa de que existe relação entre tamanho e indicadores socioeconômicos dos estados analisados e do distrito federal e o índice de divulgação de informações contábeis conforme as NBCASP e o MCASP, demonstrando que entes públicos maiores tendem a divulgar mais informações, pressupondo que um elevado número de cidadãos tenderia a exercer maior pressão para que o ente público divulgasse uma maior quantidade e qualidade de informações.

É importante destacar que, da mesma forma que nos estudos de Cruz (2010) e Avelino (2013), essa associação tem direção positiva, demonstrando que melhores indicadores socioeconômicos, bem como o tamanho do ente público, tendem a resultar em maiores índices de divulgação por eles.

4.3.2 Análise de Regressão Múltipla

A regressão linear foi empregada para verificar se as características dos entes públicos analisados podem explicar o índice de divulgação (ID) de informações contábeis no processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade conforme as exigências das NBCASP.

Foram realizados testes para analisar se os pressupostos para a estimação do modelo de regressão estavam sendo atendidos pelo modelo especificado. Para analisar a normalidade dos resíduos foi utilizado o teste de *Shapiro-Wilk*. O teste indicou a normalidade da distribuição dos termos de erro, uma vez que o valor-p encontrado = 0,99293 é maior que o α estabelecido de 0,05. Em relação ao pressuposto de Homocedasticidade dos resíduos foi realizado o teste de *Breusch-Pagan* para Heterocedasticidade. O valor da probabilidade encontrado = 0,9651 é superior ao α de 0,05, não se podendo rejeitar a hipótese nula, admitindo-se, portanto, a presença de Heterocedasticidade.

A Multicolinearidade foi diagnosticada por meio do teste de Fator Inflação da Variância (FIV). Para isso, a média do FIV não deve ser maior do que 1 ou o maior FIV não deve ser maior do que 10. Na Tabela 7 são apresentados os resultados do teste FIV.

Tabela 7 - Teste Fator Inflação de Variância (FIV)

Variáveis	FIV	1/FIV
Receita Orçamentária (<i>ln</i>)	47,67	0,0209
IDH - Renda	38,16	0,0262
População (<i>ln</i>)	27,15	0,0368
PIB <i>per capita</i> (<i>ln</i>)	17,73	0,0564
IDH - Longevidade	15,63	0,0639
IDH - Educação	12,06	0,0829
IFDM	9,87	0,1013
Transferências de Recursos (<i>ln</i>)	7,73	0,1293
Taxa de Alfabetização	7,26	0,1376
Média FIV	20,36	

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

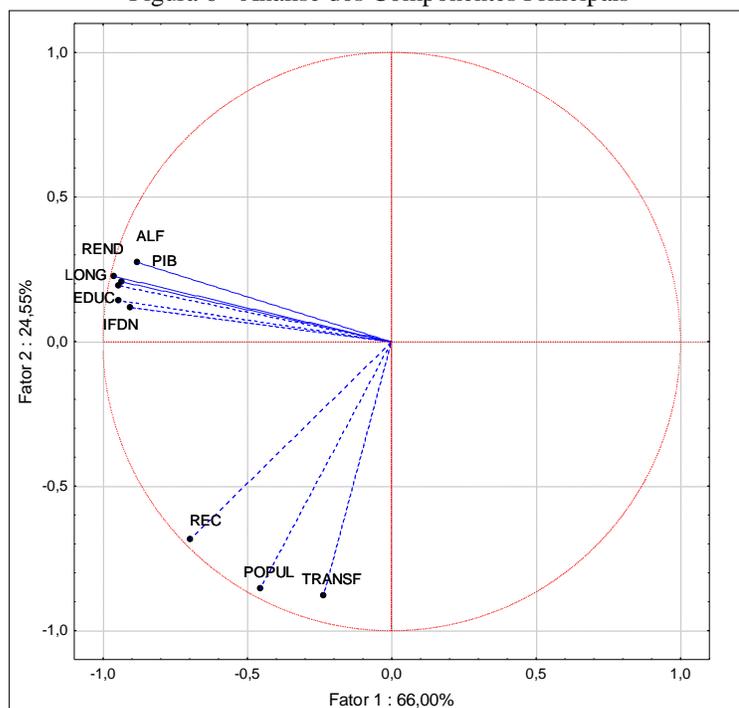
Analisando os resultados do FIV, pôde-se identificar a presença de multicolinearidade entre as variáveis, uma vez que as variáveis Receita Orçamentária, IDH – Renda, População, PIB *per capita*, IDH – Longevidade e IDH – Educação apresentaram um $FIV > 10$ e a média $FIV > 1$.

Para solucionar o problema de multicolinearidade no modelo de regressão foi utilizada a Análise Fatorial (AF).

4.3.2.1 Análise Fatorial (AF)

Com base na variância e através da análise dos componentes principais foi possível a geração de dois fatores. O primeiro fator reuniu as variáveis Taxa de Alfabetização, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal e as três dimensões do IDH, Educação, Longevidade e Renda, caracterizando as condições socioeconômicas dos entes públicos analisados. O segundo fator reuniu Receita Orçamentária, Transferência de Recursos da União para os Estados e População, caracterizando o tamanho do ente público. A relação entre as variáveis pode ser verificada na Figura 6, elaborada através da Análise dos Componentes Principais, utilizada para corroborar a AF.

Figura 6 - Análise dos Componentes Principais



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Para dar validade à utilização da análise fatorial, foram realizados os testes de esfericidade de *Bartlett* e o *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO). O teste LR, que é o teste de esfericidade de *Bartlett*, apresentou o valor de $\chi^2(36) = 365,28$ e o valor- $p = 0,0000$. Já o teste KMO apresentou o resultado de 0,7797, cujo valor mínimo aceitável, de acordo com Pallant (2007), é 0,6. Assim, tanto o teste de esfericidade de *Bartlett* quanto o teste *Kaiser-Meyer-Olkin* revelam que a análise fatorial poderia ser utilizada, uma vez que ambos se apresentaram estatisticamente significativos.

A análise fatorial gerou dois fatores que, conjuntamente, explicam 90,55% da variância das observações, fornecendo indícios de um bom ajuste do modelo.

Destaca-se que o modelo gerado a partir da análise fatorial atendeu aos pressupostos do modelo clássico de regressão linear. O pressuposto da normalidade foi analisado por meio do teste de *Shapiro-Wilk* (valor- $p = 0,24837$) representando a normalidade dos resíduos, a Homocedasticidade foi testada no teste de *Breusch-Pagan* (valor- $p = 0,6452$) demonstrando a presença de Heterocedasticidade no modelo, já a multicolinearidade foi testada com base no Fator Inflação da Variância, retornando um valor FIV = 1,06 para os dois fatores, descartando a presença de multicolinearidade.

Contudo, quando os fatores, socioeconômico e tamanho, foram utilizados na análise da regressão múltipla, ao nível de significância $\alpha = 5\%$, nenhum deles se mostrou significativo em relação ao ID conforme as exigências das NBCASP. A Tabela 8 demonstra os resultados encontrados na análise da regressão.

Tabela 8 - Resultados da Regressão Linear ($\alpha=5\%$)

ID	Coefficiente	Erro Padrão	t	P> t	[Interv. de Confiança 95%]	
Fator Tamanho	0,0637	0,0353	1.8000	0.0850	-0.0094241	.1367475
Fator Socioeconômico	0,0017	0,0096	0.1800	0.8620	-.0181755	.0215519
Constante	-0,9525	0,9157	-1.0400	0.3090	-2.846715	.9417368
R²	0,1368					
R² Ajustado	0,0617					

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Esse resultado vai de encontro aos resultados encontrados no teste de correlação, e também com as relações encontradas nos trabalhos de Lock (2003), Cruz, Silva e Santos (2009), Pinho (2006), Cruz (2010), Avelino (2013), Santos (2013) e Zuccolotto e Teixeira (2014) que encontraram relação positiva e significativa entre o índice de divulgação utilizado e pelo menos uma característica do ente público, seja ela relacionada ao tamanho ou ao desenvolvimento socioeconômico.

Com isso, da mesma forma adotada nos testes de correlação, foi realizada uma nova análise de regressão linear múltipla, agora levando em consideração um nível de significância $\alpha = 10\%$. A Tabela 9 demonstra os resultados encontrados na análise da regressão.

Tabela 9 - Resultados da Regressão Linear ($\alpha=10\%$)

ID	Coefficiente	Erro Padrão	t	P> t	[Interv. de Confiança 90%]	
Fator Tamanho	0,0637	0,0353	1.8000	0.0850	.0031105	.1242129
Fator Socioeconômico	0,0017	0,0096	0.1800	0.8620	-.0147688	.0181451
Constante	-0,9525	0,9157	-1.0400	0.3090	-2.521845	.6168668
R²	0,1368					
R² Ajustado	0,0617					

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Quando analisado a um nível de significância de 10% o fator tamanho se mostra significativo em relação à variação do ID, não sendo possível rejeitar as seguintes hipóteses de pesquisa: *H1 A relação entre a receita orçamentária e o ID é estatisticamente significativa e positiva; H2 A relação entre a transferência de recursos da União para os Estados e o ID é estatisticamente significativa e positiva; H9 A relação entre a população e o ID é estatisticamente significativa e positiva.* Demonstrando que entes públicos de maior tamanho, apresentam melhores índices de divulgação conforme as exigências das NBCASP. Corroborando os resultados encontrados no estudo de Avelino (2013) e a afirmativa de cunho teórico de que o tamanho da entidade está positivamente associado a níveis maiores de *disclosure*.

Mesmo ao nível de significância de 10% o fator socioeconômico não se apresentou significativo para explicar a variação do ID para a amostra e o período analisados. Levando à rejeição das seguintes hipóteses de pesquisa: *H3 A relação entre o PIB per capita e o ID é estatisticamente significativa e positiva; H4 A relação entre o IFDM e o ID é estatisticamente significativa e positiva; H5 A relação entre o IDH – Educação e o ID é estatisticamente significativa e positiva; H6 A relação entre o IDH – Longevidade e o ID é estatisticamente significativa e positiva; H7 A relação entre o IDH – Renda e o ID é estatisticamente significativa e positiva; e H8 A relação entre a taxa de alfabetização e o ID é estatisticamente significativa e positiva.*

O Quadro 8 apresenta um resumo dos resultados esperados quando da escolha das variáveis utilizadas no estudo e o coeficiente encontrado por meio da estimação da regressão múltipla, bem como o nível de significância verificado.

Quadro 8 - Resultado da Regressão Múltipla

Variável		Relação Esperada	Relação Encontrada	Significância Encontrada
REC	Receita Orçamentária	+	+	10%
TRANSF	Transferências de recursos da União para os Estados	+	+	10%
PIB	PIB <i>per capita</i>	+	Não Aplicável	Não Significativo
IFDM	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal	+	Não Aplicável	Não Significativo
EDUC	Índice de Desenvolvimento Humano - Educação	+	Não Aplicável	Não Significativo
LONG	Índice de Desenvolvimento Humano - Longevidade	+	Não Aplicável	Não Significativo
REND	Índice de Desenvolvimento Humano - Renda	+	Não Aplicável	Não Significativo
ALF	Taxa de Alfabetização	+	Não Aplicável	Não Significativo
POPUL	População	+	+	10%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

A partir dos resultados da regressão múltipla apresentados anteriormente, foi possível encontrar três variáveis que exercem influência estatisticamente significativa, de forma individual, no nível de divulgação de informações conforme as NBCASP, a saber: Receita Orçamentária (REC); Transferências de recursos da União para os Estados (TRANSF); e População (POPUL).

4.3.3 Análise de *Cluster*

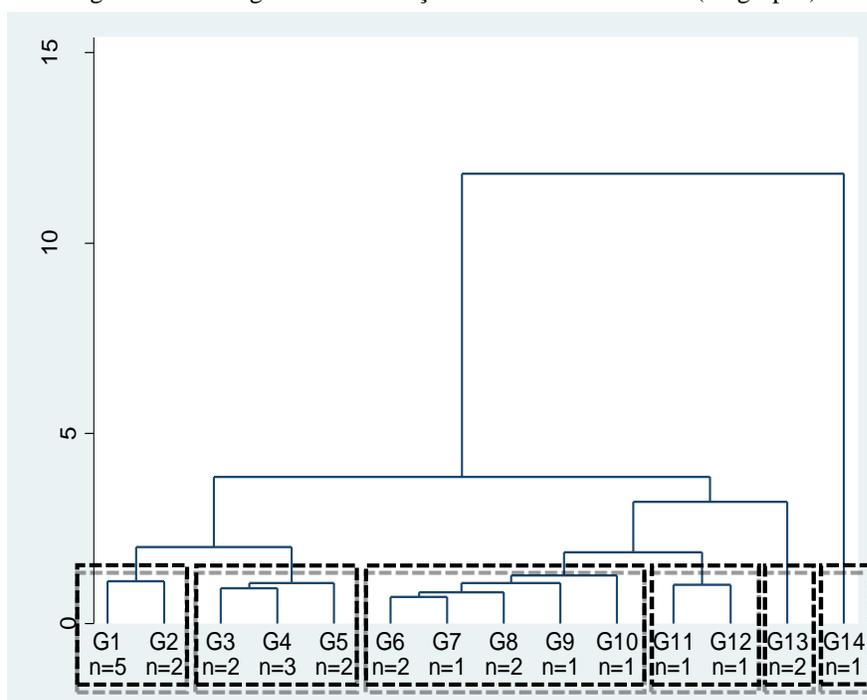
Para a realização da análise de *cluster*, utilizou-se como variáveis aglutinadoras as características sociais, econômicas, o tamanho e o ID dos entes públicos analisados que foram empregados na análise de regressão linear múltipla.

A análise de *cluster* foi utilizada com o intuito de agrupar os estados com base nas características que cada um deles possui, de forma que dentro dos grupos formados estejam aqueles estados com as características mais semelhantes, ou seja, verificar tendências com bases nos parâmetros avaliados e nas respectivas divulgações.

Primeiramente, foi realizado um teste com o intuito de verificar quantos *clusters* seriam indicados utilizar na análise. Para isso, foi realizado o teste de *Calinski e Harabasz*, onde seu índice pseudo-F indicou que o ideal seria a utilização de 14 grupos.

Com base nesse resultado foi gerado o dendrograma, apresentado na Figura 7, o qual apresenta o esquema de aglomeração e a distância entre os grupos formados.

Figura 7 - Dendrograma da formação da Análise de Cluster (14 grupos)



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Os 14 grupos formados, conforme demonstrado no dendrograma, quando aumentada a medida de dissimilaridade, podem ser reagrupados em 6 novos grupos (quadrados tracejados) conforme suas características e similaridades, de modo a simplificar a análise. Os estados estão distribuídos nos grupos conforme os dados apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 - Componentes dos Clusters

Agrupamento	Estado
Grupo 1	Acre
	Amapá
	Amazonas
	Rondônia
	Tocantins
	Pernambuco
	Rio Grande do Norte
Grupo 2	Alagoas
	Maranhão
	Bahia
	Ceará
	Piauí
	Sergipe
Grupo 3	Pará
	Espírito Santo
	Minas Gerais
	Mato Grosso
	Goiás
	Rio Grande do Sul
Grupo 4	Paraná
	Paraíba
Grupo 5	Mato Grosso do Sul
	Santa Catarina
Grupo 6	Rio de Janeiro
	São Paulo
Grupo 6	Distrito Federal

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

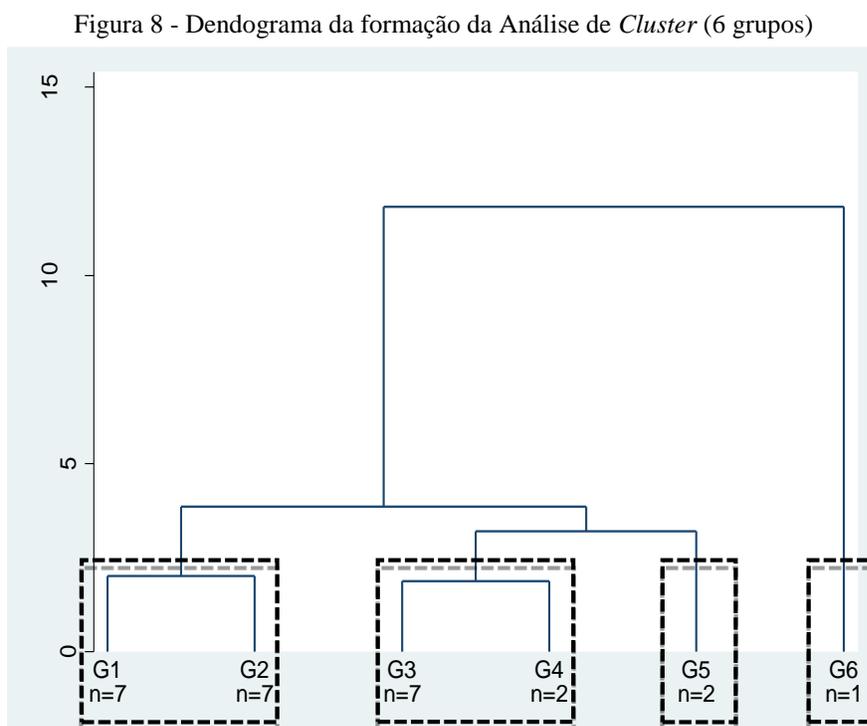
De acordo com a classificação dos entes públicos por região, o grupo 1 é formado principalmente por estados da região norte, dentre os sete componentes do grupo, cinco são da região norte e dois da região nordeste, demonstrando que as características regionais os aproximam, ao mesmo tempo que os afasta dos demais estados que compõem os outros grupos. O grupo 2 é formado prioritariamente por estados da região nordeste, onde seis de seus componentes são da região nordeste e um da região norte. O único estado dessas duas regiões que não se encontra nos grupos 1 e 2 é a Paraíba.

O grupo 3 se mostra o mais heterogêneo, com dois representantes da região sudeste (Espírito Santo e Minas Gerais), dois da região centro-oeste (Mato Grosso e Goiás), dois da região sul (Rio Grande do Sul e Paraná) e a Paraíba como única representante da região nordeste.

O grupo 4 é formado por Mato Grosso do Sul e Santa Catarina. O grupo 5 é formado por dois estados da região sudeste (Rio de Janeiro e São Paulo). E o grupo 6 é formado apenas pelo distrito

federal, demonstrando que suas características são únicas e que, portanto, ele não pode ser relacionado aos demais estados.

Ao aumentar o grau de dissimilaridade representado no dendograma na Figura 7, com o intuito de formar 6 grupos conforme demonstrado no Quadro 11, originou-se o dendograma apresentado na Figura 8.



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Aumentando-se, mais uma vez, a medida de dissimilaridade no dendograma (quadros tracejados), pode-se observar que os grupos 1 e 2 estão mais próximos entre si e mais distantes dos demais grupos com base em suas características. Os grupos 1 e 2, são formados por todos os estados das regiões norte e nordeste, com exceção do estado da Paraíba, demonstrando que, dependendo da região em que o estado se encontra, pode apresentar características mais semelhantes, aproximando-os em relação às suas características econômicas e sociais, bem como em seu índice de divulgação.

Pode-se observar também a formação de um grande grupo aglomerando os grupos 3 e 4, reunindo todos os estados da região sul, todos os estados da região centro oeste, dois estados da região

sudeste (Espírito Santo e Minas Gerais) e a Paraíba. O estado da Paraíba se destaca em relação aos demais estados da região norte e nordeste em relação à taxa de alfabetização, talvez esse fato seja um indicativo para seu agrupamento aos estados das regiões centro-oeste, sul e sudeste. Demonstrando que esses estados possuem características semelhantes que os permite serem aglomerados em um mesmo grupo.

Mesmo quando aumentado o grau de dissimilaridade, o grupo formado por São Paulo e Rio de Janeiro e o grupo formado pelo Distrito Federal, grupos 5 e 6 respectivamente, permanecem separados, demonstrando que esses dois grupos possuem características específicas e que, portanto, não podem ser agrupados com os demais.

São Paulo e Rio de Janeiro são os estados que possuem as maiores receitas do exercício de 2014, R\$ 209 e R\$ 82 bilhões, respectivamente, enquanto a média nacional foi de pouco mais de R\$ 32 bilhões. Estão também entre os três estados mais populosos, com aproximadamente 41 e 16 milhões de habitantes, enquanto a média nacional é de 7 milhões. E estão também entre os três estados com a maior taxa de alfabetização.

O Distrito Federal pode ser considerado um *outlier* uma vez que seu PIB *per capita* de R\$ 63.020,02 e sua Taxa de Alfabetização de 18,57 estão muito acima da média nacional (PIB *per capita* = R\$ 18.588,99 e Taxa de Alfabetização = 7,24), não podendo, com isso, ser agrupado com nenhum dos outros estados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo, buscou-se analisar as características dos Estados brasileiros e do Distrito Federal que podem explicar o nível de *disclosure* conforme as mudanças trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), em consonância com o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública.

A amostra da pesquisa foi composta por 25 estados brasileiros e o Distrito Federal, e as características dos entes públicos analisadas foram: Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os Estados, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice de Desenvolvimento Humano nas suas três dimensões Educação, Longevidade e Renda, Taxa de Alfabetização e População.

Para atingir os objetivos propostos no estudo, o nível de divulgação de informações conforme as mudanças trazidas pelas NBCASP, foi levantado mediante a construção do Índice de Divulgação (ID), elaborado com base nas Demonstrações Contábeis referentes ao exercício de 2014.

Constatou-se que, com relação aos Procedimentos Contábeis Específicos, na média, a divulgação foi de 77%, mesmo essas informações não sendo uma obrigatoriedade trazida pelas NBCASP. Em relação ao PCASP, apenas 58% dos entes públicos utilizaram o plano de contas único no exercício de 2014, contrariando o exigido pela implementação das NBCASP. O PCASP é fundamental na elaboração padronizada de relatórios e demonstrativos previstos na LRF e tem como objetivo reduzir divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da federação e do controle social. Em relação às DCASP, cerca de 58% dos estados pesquisados divulgaram todas as demonstrações conforme as exigências da nova legislação, representando pouco mais da metade dos estados prestando contas para o cidadão de forma mais clara e completa, permitindo o acompanhamento de como os recursos públicos estão sendo administrados e investidos.

Com o objetivo de caracterizar os entes públicos com menor e maior nível de *disclosure*, foi construído um *ranking* com base nos ID obtidos. Na média, o índice de divulgação de itens obrigatórios, conforme as NBCASP, foi de 76%, demonstrando que os Estados brasileiros e o Distrito Federal ainda têm muito o que evoluir em termos de divulgação para atender ao que é

exigido pela legislação convergente ao padrão internacional e fornecer informações claras e de qualidade para que o cidadão possa exercer o controle social. Nenhum dos entes públicos atendeu na totalidade as exigências estabelecidas pelas NBCASP, o maior índice de divulgação atingiu o patamar de 92%.

Para relacionar o índice de divulgação às características selecionadas dos Estados e do Distrito Federal foram analisadas nove hipóteses de pesquisa. Os resultados do teste de correlação demonstraram que, para as associações analisadas, há correlação positiva e significativa entre o ID e as variáveis explicativas Receita Orçamentária e População, as demais variáveis possuem relação positiva com o ID, contudo, estatisticamente, essa relação não pode ser considerada significativa. As variáveis independentes que se associam mais fortemente ao ID são, Receita Orçamentária, População, Transferências de Recursos, IDH – Longevidade e PIB *per capita*.

Essa constatação confirma o pressuposto inicial da pesquisa de que existe relação entre tamanho e indicadores socioeconômicos dos entes públicos e índices de divulgação de informações contábeis. Essa associação tem direção positiva, demonstrando que melhores indicadores socioeconômicos, bem como o tamanho do ente público, tendem a resultar em maiores índices de divulgação.

A partir da análise da regressão linear múltipla o fator tamanho do ente, composto pelas variáveis Receita Orçamentária, Transferência de Recursos da União para os Estados e População, pôde ser considerado uma característica explicativa em relação à variação do ID, a um nível de significância de 10%. Demonstrando que entes públicos de maior tamanho, apresentam melhores índices de divulgação conforme as exigências das NBCASP.

Com base na técnica multivariada de análise de *clusters*, os estados e o distrito federal puderam ser aglomerados em quatro grupos de acordo com suas similaridades. Os resultados sugerem que estados da mesma região podem apresentar características mais semelhantes, aproximando-os em relação às suas características econômicas e sociais, bem como em seu índice de divulgação. O estado da Paraíba se destaca em relação aos demais estados da região norte e nordeste em relação à taxa de alfabetização o que pode explicar sua classificação entre os estados das regiões centro-oeste, sul e sudeste. São Paulo e Rio de Janeiro são os estados que possuem as maiores receitas, as maiores populações e as maiores taxas de alfabetização. O Distrito Federal pode ser considerado um *outlier* uma vez que seu PIB *per capita* e sua Taxa de Alfabetização estão muito acima da média nacional.

Os resultados encontrados permitiram identificar as características explicativas do índice de divulgação de informações conforme as alterações trazidas pelas NBCASP dos estados brasileiros analisados e do Distrito Federal e responder à questão de pesquisa levantada no estudo. Assim, pode-se concluir que, para os entes públicos analisados, o tamanho pode ser considerado uma característica explicativa do ID conforme as NBCASP, corroborando a afirmativa de cunho teórico de que o tamanho da entidade está positivamente associado a níveis de *disclosure*.

Ressalta-se que as conclusões se restringem à amostra e ao período analisado. Para pesquisas futuras, sugere-se que sejam agregadas diferentes variáveis ao modelo de investigação, visando o aperfeiçoamento da mensuração do índice de divulgação de informações conforme as exigências trazidas pelas NBCASP. Ainda, que o índice utilizado nesta pesquisa seja investigado em momento posterior, uma vez que a cada ano novas partes do MCASP se tornam de adoção obrigatória pelos entes públicos. Isso torna possível a realização de uma comparação no que diz respeito à evolução da adoção das NBCASP no Brasil. Adicionalmente, a análise do ID pode ser realizada de forma regionalizada, à medida em que, conforme identificado nesta pesquisa, as características socioeconômicas variam entre as regiões do país.

REFERÊNCIAS

- ATHAYDE, F. R. **A Evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do município de Luziânia GO.** 2002. 94 f. 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 e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2002.
- ABUSHAMSIEH, K.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A M.; ORTIZ-RODRÍGUEZ, D. The development of public accounting transparency in selected Arab countries. **International Review of Administrative Sciences**, v. 80, n. 2, p. 421–442, 2014.
- ADHIKARI, P.; MELLEMVIK, F. International Consortium on Government Financial Management. **International Journal on Governmental Financial Management**, v. x, n. 2, p. 36–48, 2010.
- ARAÚJO, M. B. Estudo das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Sinergia**, v. 11, n. 2, p. 197–204, 2010.
- AVELINO, B. C. **Características explicativas do nível de Disclosure Voluntário De Municípios Do Estado De Minas Gerais: Uma Abordagem Sob a Ótica Da Teoria da Divulgação.** 2013. 176 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.
- AVELINO, B. C.; COLAUTO, R. D.; ANGOTTI, M. Política de evidenciação de informações do setor público no estado de Minas Gerais. Enfoque: **Reflexão Contábil**, v. 31, n. 2, p. 47–61, 2012.
- BELLANCA, S. Budgetary Transparency in the European Union: The Role of IPSAS. **International Advances in Economic Research**, v. 20, n. 4, p. 455–456, 2014.
- BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 10, n. 3, p. 257–269, 2014.
- BENITO, B.; BRUSCA, I.; MONTESINOS, V. 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.
- BORGES, T. B. **Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público.** 2012. 274 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012.
- BRASIL. Lei Federal 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. 1964.

BRASIL. Constituição Federal. Brasília: Senado Federal, 1998.

CARNEIRO, A. D. F. et al. Sistema de custos municipal: desafios, obstáculos e percepção no caso do município de Vilhena, **Rondônia. Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 2, p. 53–67, 2013.

CASTRO, M. C. C. S.; CUNHA, J. V. A. Convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma Análise dos Entes Públicos Brasileiros. In: VI EnAPG. Anais...2014

CATAIA, M. Federalismo Brasileiro. As Relações Intergovernamentais Analisadas a partir das Transferências Voluntárias (União/Municípios). **Revista Geográfica de América Central**, Número Especial EGAL, Costa Rica, p. 1-16, 2011.

CHAN, J. L. IPSAS and government accounting reform in Developing Countries. **International Journal of Public Sector Performance Management**, v. 2, n. 1, p. 5, 2012.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLE, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537–554, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público**. NBC T, v. 16, 2012.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRC-RS). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. 2. ed. Porto Alegre: 2014.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORRÊA, M. D. **Relação entre o Nível de Divulgação Ambiental e o Desempenho Ambiental das Empresas Componentes do Índice Bovespa**. 2.ed. Porto Alegre: 2014.

COSTA, R. As Mudanças para a Contabilidade e a Gestão Pública. **Caderno Organização Sistêmica**, v. 1, n. 1, p. 75–88, 2012.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. DE. Adoção do Regime de Competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 3, p. 69–85, 2011.

CRUZ, C. F. DA. **Transparência da Gestão Pública Municipal: Referenciais Teóricos e a Situação dos Grandes Municípios Brasileiros**. 2010. 140 f. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R. Transparência da Gestão Fiscal: Um Estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília**, v. 12, n. 3, p. 102–115, 2009.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. DE S. **Análise das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e desafios para a contabilidade pública**. CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE. Anais...2012

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; NIYAMA, J. K. **A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação**. In: EnANPAD, XXVIII, 2004. Curitiba-PR. Anais... Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

DEES; M.; NEELISSEM, P. Five Countries Pioneering Accrual Budgeting and Accounting in Central Government. **International Journal of Auditing**, v. 31, n. 1, p. 11-15, 2004.

DUARTE, A. M.; RODRIGUES, W. M. **O Impacto das Novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público com Enfoque no Vale do Paranhana**, 2008.

DURSO, S. DE O. **Características do processo de evasão dos estudantes do curso de ciências contábeis de uma universidade pública brasileira**. 2015. 196 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2015.

ERNEST & YOUNG. *Toward transparency: a comparative study of governmental accounting in Europe*. [S.l.]: Ernest & Young, 2010.

FEIJÓ, P. H. **Entendendo as Mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público**. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

FERREIRA, A. B.; MARCHESINI, C. DE F. A contabilidade pública em face da padronização contábil. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 1, n. 5, p. 1–14, 2011.

FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; LOPES, J. E. G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, n. 4, p. 434–447, 2012.

GALERA, A. N.; BOLÍVAR, M. P. R. Utilidad del modelo de valoración de las IPSAS para la rendición de cuentas de los gobiernos: La perspectiva de los OCEX. **Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad**, v. 40, n. 149, p. 125–162, 2011.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. DE. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 183–206, 2014.

GAVA, C. P. **O Processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais**: um estudo sobre a percepção dos profissionais das entidades públicas na região da Amerc em relação às NBCASP. 2013. 119 f. TCC (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma, 2013.

GRANDIS, F. G.; MATTEI, G. Is There a Specific Accrual Basis Standard for the Public Sector? Theoretical Analysis and Harmonization of Italian Government Accounting. **Open Journal of Accounting**, v. 01, n. 02, p. 27–37, 2012.

GRAU, N. C. **A democratização da administração pública**: os mitos a serem vencidos. In: Cadernos da Fundação Luís Eduardo Magalhães, nº 8 – Gestão pública e participação. Salvador: FLEM, 2005.

GUJARATI, D. N. **Econometria básica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. 2010.

IUDÍCIBUS, Sergio. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JANNELLI, R.; TESONE, C. The Accounting Harmonization Process: Italian Public Principles and International Accounting Standards. Is It a Cultural Choice? **Open Journal of Accounting**, v. 2013, n. 2, p. 115–121, 2013.

KPMG. **Regras mais claras**. KPMG Business Magazine, p. 4–7, 2014.

LANZANA, A. P. **Relação Entre Disclosure e Governança Corporativa das Empresas Brasileiras**. 2004. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**: Integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, D. V. DE; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. 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**, v. 12, n. 2, p. 15–23, 2009.

LOCK, F. N. **Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na Internet**. 111 f. 2003. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, Universidade Federal de Pernambuco, Recife. 2003.

LOPES, T. K. Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública. 2010. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis). Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

LOUREIRO, L. M. J.; GAMEIRO, M. G. H. Interpretação crítica dos resultados estatísticos para lá da significância estatística. **Revista de Enfermagem Referência**, n. 3, p. 151-162, 2011.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 253–272, 2014.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MELO, L. F. DE S.; AYRES, C. A. M. DE C. B. O Processo de Implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: desafios e perspectivas para a governança pública municipal em interface com o mercado e a sociedade. **Revista FSA**, v. 11, n. 3, p. 71–95, 2014.

MINGOTI, S. A. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272–285, 2013.

PALLANT, J. **SPSS Survival Manual**. Open University Press, 2007.

PEREIRA, W. F. A. et al. Custos na administração pública: perspectivas normativas e acadêmicas. **Revista Uniabeu**, v. 6, n. 14, p. 290–305, 2013.

PÉREZ, C. C.; HERNÁNDEZ, A. L. Latin-American Public Financial Reporting: recent and future development. **Public Administration and Development**, v. 27, p. 139–157, 2007.

PÉREZ, C. C.; HERNÁNDEZ, A. M. L. La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSASs de la IFAC. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 33, p. 90–100, 2003.

PINA, V.; TORRES, L. Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 212, n. 4, p. 334–350, 2003.

PINHO, J. A. G. **Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas**. In: Encontro de Administração Pública e Governança, II, São Paulo, 2006. Anais... São Paulo: ANPAD, 2006.

PNUD – PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil. 2012.

PWC. **Uma nova era na contabilidade governamental**. 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RIBEIRO, L. M. DE P.; PEREIRA, J. R.; BENEDICTO, G. C. DE. The role of accounting in public governance process. **African Journal of Business Management**, v. 7, n. 29, p. 2905–2915, 2013.

RODRIGUES, A.; PAULO, E. **Introdução à Análise Multivariada**. In: CORRAR, L.J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. (Coordenadores). Análise multivariada para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

ROJE, G.; VAŠIČEK, D.; VAŠIČEK, V. Accounting regulation and IPSAS implementation: efforts of transition countries toward IPSAS compliance. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 6, n. 12, p. 1–16, 2010.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Ensaio sobre a teoria da divulgação. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 2, n. 1, p. 53–70, 2005.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Divulgação voluntária da demonstração dos fluxos de caixa no mercado de capitais Brasileiro. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 48, p. 37–49, 2008.

SANTOS, D. M.; GAIOT, T. F.; FILHO, M. A. F. M. **Grau de Evidenciação das Informações Voluntárias das Instituições de Ensino Superior Concessionais e Não Concessionais**. XIV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Anais...2014

SANTOS, W. M. DOS. Avaliação do nível de divulgação das informações contábeis nos portais eletrônicos dos municípios do Rio Grande do Norte e a relação com suas características socioeconômicas. 2013. 43 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal Rural do Semiárido, Mossoró, 2013.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. 2012.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Nota Técnica nº 5, de 21 de novembro de 2013. Contabilidade Governamental -Tesouro Nacional - Orientações acerca da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. 2014.

SILVA, C. A. G. DA; CROZATTI, J. A demonstração do resultado econômico na gestão de políticas públicas: avaliação da aplicabilidade pelos auditores da Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura de São Paulo. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 5, n. 2, p. 8–24, 2013.

SILVA, N. E. A. et al. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as futuras mudanças na contabilidade de custos para este setor**. XVIII Congresso Brasileiro de Custos. Anais...2011

SOTHE, A.; SCARPIN, J. E. **Alteração do Regime Contábil no Setor Público: impactos nos indicadores fiscais dos municípios**. XIII SemeAd. Anais...2010

SOUR, L. IPSAS and government accounting reform in Mexico. **International Journal of Public Sector Performance Management**, v. 2, n. 1, p. 5, 2012.

TIVERON, I. R. **Impactos causados pela adoção da depreciação no Setor Público**. 18f. 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis). Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas, Brasília, 2013.

VARANDAS, R. N. **A Presença das IPSAS na Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma abordagem infométrica**. 79 f. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Mestrado em Contabilidade – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

VERRECCHIA, R. E. Essays on Disclosure. **Journal of accounting and economics**, v. 32, n. 1, p. 97–180, 2001.

WRIGHT, G. A. **Análise dos Fatores Determinantes da Transferência Fiscal Ativa nos Municípios Brasileiros**. 2013. 124 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis das UnB/UFPB/UFRN, João Pessoa, 2013.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. The Causes of Fiscal Transparency: Evidence in the Brazilian States. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 242–254, 2014.