

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

**DISCLOSURE OF FINANCIAL STATEMENTS: A STUDY IN OPTICAL OF THE PROCESS OF CONVERGENCE OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS**

Anelise Florencio de Meneses<sup>1</sup>  
Maria da Glória Arrais Peter<sup>2</sup>

**RESUMO**

Objetivou-se analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Para tanto, foi elaborada métrica, composta por 8 unidades e 51 categorias de análise, com base nas recomendações de evidenciação contidas nas Normas Brasileiras (NBCASP) e nos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), com foco nas demonstrações contábeis dos entes públicos, referentes aos exercícios de 2009 e 2010. A amostra incluiu a União, os 26 estados e o Distrito Federal, utilizando-se, na análise dos dados, a Análise de Conteúdo e a Estatística Descritiva. Constatou-se que houve aumento, tanto na maior pontuação obtida em 2010 (32), se comparada a 2009 (29), como na média das pontuações dos entes da Federação em 2010 (19,65), em relação ao ano de 2009 (19,0). Entretanto, a quantidade de entes (8) que não divulgou nenhuma informação, em 2010, foi maior que em 2009 (5). Por fim, conclui-se que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira é baixo, uma vez que, em média, os entes, nos exercícios analisados, evidenciaram, somente, 19 (37%) das 51 categorias de análise.

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

**ABSTRACT**

The objective was to analyze the level of disclosure of the financial statements of the entities of the Brazilian Federation, from the perspective of convergence of accounting standards applied to public sector. To this end, was prepared metric based on the recommendations of disclosure contained in the Brazilian Standards (NBCASP) and Manuals for Applied Public Sector Accounting (MCASP), focusing on the financial statements for the years 2009 and 2010. The sample included the Union, the 26 states and the Federal District, using, in data analysis, the Content Analysis and the Descriptive Statistics. It was found an increase in both the highest score obtained in 2010 (32), if compared to 2009 (29), as the average of the scores of the entities of the Federation in 2010 (19.65), compared to 2009 (19.0). However, the number of entities (8) which did not disclose any information in 2010 was higher than in 2009 (5). Finally, was concluded that the level of disclosure of financial statements of the

<sup>1</sup> Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. Fortaleza/CE. E-mail: anelisefm@gmail.com.

<sup>2</sup> Doutora em Educação e Mestre em Controladoria e Contabilidade. Professora Associada - Universidade Federal do Ceará. Fortaleza/CE. E-mail: gloria@arrais.com.

Federation of Brazilian is low, since, on average, entities in the years analyzed, showed only 19 (37%) of 51 categories of analysis.

**Keywords:** Disclosure; Financial Statements; Public Sector Accounting Standards.

## 1 INTRODUÇÃO

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

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

O processo de convergência das normas contábeis tem sido amplamente discutido no que se refere à Contabilidade para a área privada, tendo por objetivo diminuir as diferenças entre procedimentos e práticas contábeis adotadas no âmbito dos diversos países. No setor público, tal processo tem como principal responsável o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), o qual tem a finalidade de aumentar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis do setor público, proporcionando melhores informações para a gestão e a tomada de decisão (IFAC, 2007).

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

Em virtude do caráter não compulsório destas normas para as entidades do setor público, e considerando as vantagens advindas do processo de convergência, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria nº 184, que estabelece diretrizes a serem observadas

nos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis do setor público, convergentes com as NBCASP, elegendo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão central deste processo.

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

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

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

Ante a contextualização apresentada, suscita-se o seguinte problema de pesquisa: qual o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público? Para responder ao problema mencionado, a pesquisa tem por objetivo analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público.

Esta investigação justifica-se pela necessidade de ampliar o conhecimento acerca da adequação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira quanto à

evidenciação, com base no processo de convergência, embora as NBCASP e os MCASP sejam ainda facultativos nos exercícios a serem examinados neste estudo, 2009 e 2010.

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

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

Para o alcance do objetivo proposto, foi elaborada métrica, composta por 8 unidades e 51 categorias de análise, com base nas recomendações de evidenciação contidas nas Normas Brasileiras (NBCASP) e nos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), tendo como foco as demonstrações contábeis dos entes públicos, referentes aos exercícios de 2009 e 2010. A amostra intencional, delimitada no estudo, incluiu a União, os 26 estados e o Distrito Federal, utilizando-se, na análise dos dados, a Análise de Conteúdo e a Estatística Descritiva.

Este artigo está organizado em cinco seções, incluída esta introdução. Nas segunda e terceira seções, foram abordados o referencial teórico e os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento do trabalho. A quarta seção aborda os resultados da pesquisa, e, por fim, as considerações finais são exibidas na quinta seção.

## **2 EVIDENCIAÇÃO NO SETOR PÚBLICO E PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

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

A evidenciação está tão ligada aos objetivos da Contabilidade que é elencada como uma das fases do processo contábil por Lopes e Martins (2006), juntamente com as fases de reconhecimento e mensuração. A primeira fase, reconhecimento, está relacionada ao processo de classificação dos eventos que ocorrem no patrimônio contábil; e a segunda consiste na mensuração, ou seja, o momento da atribuição de valor aos eventos que foram anteriormente classificados e reconhecidos. Quando ocorrem o reconhecimento e a mensuração dos eventos em uma organização, estes são, pois, demonstrados aos usuários por meio da terceira e última fase, que corresponde à evidenciação.

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

Sendo, pois, a evidenciação um veículo de informação, esta pode ser veiculada, conforme Hendriksen e Breda (1999), em: (1) Demonstrações contábeis formais; (2) Terminologias e apresentações detalhadas; (3) Informações entre parênteses; (4) Notas explicativas; (5) Demonstrações e quadros complementares; (6) Comentários no Parecer de Auditoria e (7) Informações no Relatório de Administração.

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

Quanto ao setor público, a evidenciação é imprescindível, principalmente para reduzir as assimetrias de informações entre aqueles que governam e aqueles que são governados. No Brasil, a divulgação é um princípio constitucional e um dos pilares da responsabilidade fiscal. O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 estabelece que a Administração Pública, em qualquer poder ou esfera, deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, sendo a publicidade, conforme Meirelles (2010), toda a divulgação oficial dos atos da Administração para o conhecimento público e o efetivo efeito.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) aponta, no parágrafo 1º, do artigo 1º, que é pressuposto para a responsabilidade na gestão uma ação planejada e transparente, sendo o planejamento e a transparência, juntamente com o controle e a responsabilidade, os pilares da LRF. Nascimento (2009) salienta que o termo transparência empregado na LRF teve o

objetivo de dar efetividade ao princípio da publicidade, envolvendo o acesso público às informações orçamentárias, contábeis e financeiras dos entes públicos.

Assim, respeitando os princípios da publicidade e da transparência, preconizados na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, os entes públicos, conforme artigo 48 da LRF, devem dar “[...] ampla divulgação, inclusive em **meios eletrônicos de acesso público**: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; **as prestações de contas** e o respectivo parecer prévio [...] (grifou-se)”.

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

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

No que tange às pesquisas acerca da evidenciação no setor público, constata-se que os principais achados estão relacionados com (1) deficiências, mesmo quando há a obrigatoriedade da divulgação de informações (ATHAYDE, 2002; LOOK, 2003; PLATT NETO; CRUZ; VIEIRA, 2006; SACRAMENTO; PINHO, 2007; SOUZA et al, 2008), (2) subutilização da internet ou ineficiência de informações disponibilizadas (RYAN; NG, 2000; SILVA, 2005; SOUZA et al, 2008; CRUZ; FERREIRA, 2008; BEUREN; SÖTHER, 2009), (3) dificuldades de entendimento dos demonstrativos contábeis ou relatórios (ATHAYDE, 2002; LOOK, 2003; GARCÍA; DIAZ; RODRÍGUEZ, 2002; CRUZ; FERREIRA, 2008; MIRANDA et al, 2008; CASTALDELLI JR.; AQUINO, 2011; GALLON et al, 2011; DE BENEDICTO et al, 2011), e (4) ausência de mais informações em notas explicativas, gráficos e tabelas (PLATT NETO; CRUZ; VIEIRA, 2006; AVELINO; COLAUTO; ANGOTTI, 2010; GALLON et al, 2011; DE BENEDICTO et al, 2011).

Com base no levantamento realizado, foi identificado, nas principais pesquisas que trataram da evidenciação no setor público, que os gestores ainda não estão preocupados e interessados em evidenciar em maior quantidade e qualidade informações para os usuários. Espera-se, no entanto, que esta situação seja alterada, hajam vistas as mudanças ocorridas no ambiente mundial e a inserção da Contabilidade pública no processo de convergência das normas internacionais de Contabilidade.

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

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

Dentre as principais alterações propostas para a Contabilidade aplicada ao setor público, aquelas que poderão proporcionar maior impacto e necessidade de capacitação e de mudança de atuação por parte dos gestores e dos contadores são: (1) utilização do enfoque patrimonial; (2) adoção do regime de competência para o reconhecimento e a mensuração dos fatos contábeis; e (3) elaboração de outras demonstrações para evidenciar os fatos reconhecidos e mensurados.

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

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

No que concerne às demonstrações contábeis, estas têm por objetivo evidenciar todas as informações acerca do patrimônio de determinada entidade. A NBC T 16.1 estabelece que todas as informações (orçamentárias, econômicas, financeiras e físicas do patrimônio) dos entes públicos devem ser evidenciadas, a fim de subsidiar a tomada de decisões, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

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

Ressalta-se que a NBC T 16.6 ainda reúne dispositivos que alteram as estruturas dos demonstrativos estabelecidos na Lei nº 4.320/64, que, conforme o MCASP - Demonstrações Contábeis (STN, 2011), objetivam padronizar conceitos, procedimentos e práticas na elaboração das demonstrações contábeis pelos entes públicos para, assim, facilitar a consolidação das contas nacionais.

Assim, esta pesquisa, buscando contribuir com esse debate, tem por objetivo analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, nos exercícios de 2009 e 2010, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Quanto aos caminhos percorridos para o alcance do objetivo proposto, apresenta-se na seção seguinte a metodologia utilizada na pesquisa.

### **3 METODOLOGIA**

A presente pesquisa pode ser classificada, quanto aos objetivos, como exploratória e descritiva, baseada no exposto por Collis e Hussey (2005), que caracterizam as pesquisas exploratórias e descritivas como aquelas em que existem poucos estudos sobre o assunto e que procuram descrever o comportamento dos fenômenos, identificar e obter informações acerca das características de uma problemática, a fim de subsidiar uma análise posterior mais precisa e robusta. No que concerne aos procedimentos de pesquisa, este trabalho utilizou as pesquisas bibliográfica e documental.

De acordo com o objetivo desta pesquisa, delimitou-se como população os entes da Federação brasileira, representados, conforme a Constituição Federal de 1988, artigo 1º, pela União, estados, Distrito Federal e municípios.



Em virtude, todavia, de o período da pesquisa envolver dados das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, referentes aos exercícios de 2009 e 2010, tempo em que os normativos aprovados pelo CFC e pela STN, com novos procedimentos e outras estruturas das demonstrações contábeis, alinhados ao processo brasileiro de convergência da Contabilidade, ainda são facultativos aos entes públicos, esta pesquisa fez uso de amostra do tipo não probabilística e intencional, uma vez que esta foi escolhida com arrimo em critérios previamente estabelecidos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Ressalta-se que o critério utilizado para a seleção da amostra pautou-se na obrigatoriedade de adoção dos novos procedimentos contábeis, estabelecidos nas normas do CFC e da STN, e de elaborar as demonstrações, baseadas nas novas estruturas da STN, a partir dos exercícios de 2011 e 2012.

Assim, foram selecionados para compor a amostra a União, os 26 estados brasileiros e o Distrito Federal, classificado, nesta pesquisa, como Estado, com base no estabelecido no inciso II, parágrafo 3º do artigo 1º da LRF, “a Estados entende-se considerado o Distrito Federal”. Os municípios não foram incluídos por estarem obrigados à exigência mencionada, somente em 2013. Entende-se, pois, que, em virtude da proximidade da obrigatoriedade dos normativos para a União e os estados brasileiros, estes já estão se adequando ao processo de convergência das normas contábeis, considerado complexo e inovador para o setor público.

Para coletar os dados desta investigação, primeiramente, verificou-se se os entes da Federação brasileira publicaram suas prestações de contas, nas quais estão inseridas as demonstrações e relatórios contábeis, nos respectivos endereços eletrônicos. Esta etapa foi realizada no mês de agosto de 2011. Após a obtenção das prestações de contas anuais dos entes da Federação brasileira, estas foram analisadas, utilizando-se métrica desenvolvida com o auxílio da técnica de Análise de Conteúdo, a fim de verificar a quantidade de informações contábeis divulgadas.

A Análise de Conteúdo é uma técnica que tem o objetivo de descrever objetiva, sistemática e quantitativamente determinado conteúdo (BARDIN, 2002). De acordo com Collis e Hussey (2005), com o uso da Análise de Conteúdo, pode-se constatar a frequência ou a proporção que determinadas palavras foram mencionadas, distribuídas nas unidades de análise previamente inventariadas. Isso posto, foram definidas 8 unidades e 51 categorias de análise, baseadas em objetivos descritos no Quadro 1.

Quanto às regras, fontes ou critérios que fundamentaram a elaboração da métrica, são provenientes das normas emitidas pelo CFC e pela STN, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Já as categorias foram

reunidas com apoio nas orientações de evidenciação estabelecidas nestas normas, no tocante aos aspectos relacionados às Demonstrações Contábeis.

Em virtude da delimitação da métrica (Quadro 1), verificou-se também se os entes públicos estão informando aos usuários acerca das mudanças ocorridas na Contabilidade, proporcionadas pelo processo de convergência das normas contábeis.

Para tanto, examinou-se se os entes da Federação brasileira fazem menção às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e aos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, emitidos pelo CFC e STN, respectivamente, nos relatórios contábeis, quando existentes. Cabe destacar que os relatórios contábeis são peças que podem integrar as prestações de contas dos entes da Federação brasileira, nos quais são divulgadas informações que auxiliam os usuários na compreensão das demonstrações contábeis.

Quadro 1 – Objetivos das unidades de análise

UNIDADE DE ANÁLISE	QUANT. DE CATEGORIAS	OBJETIVO
Aspectos gerais das Demonstrações Contábeis	4	Identificar se o ente da Federação evidencia nas Demonstrações Contábeis a identificação do ente, das autoridades responsáveis por estas, ou seja, gestor máximo da Secretaria responsável pela Contabilidade no ente e o contabilista, bem como se demonstram valores correspondentes ao período anterior.
Balanco Orçamentário	17	Verificar o nível de evidenciação de informações relacionadas com estes demonstrativos, em especial se as novas orientações do CFC e da STN estão sendo observadas, bem como se estão sendo respeitadas outras orientações já estabelecidas na Lei nº 4.320/64. Estas unidades de análise constataam, ainda, se os entes da Federação evidenciam notas explicativas e outros demonstrativos específicos para estas demonstrações.
Balanco Financeiro	6	
Balanco Patrimonial	11	
Demonstração das Variações Patrimoniais	4	Averiguar se estas demonstrações estão sendo evidenciadas pelos entes da Federação brasileira, em conformidade com as estruturas definidas no MCASP – Demonstrações Contábeis, e, ainda, se são divulgadas notas explicativas a estas.
Demonstração dos Fluxos de Caixa	3	Examinar a qualidade das informações evidenciadas nas notas explicativas, quanto aos aspectos de agregar capacidade informacional aos demonstrativos evidenciados.
Demonstração do Resultado Econômico	3	
Notas explicativas	3	

Fonte: Elaborado pelos autores (2011).

As demonstrações contábeis dos entes públicos foram analisadas nos meses de agosto e setembro de 2011, verificando-se se estes entes evidenciam as informações definidas na métrica (Quadro 1), sendo atribuída pontuação 1 (um) ou 0 (zero), caso o ente público tenha ou não evidenciado a informação requerida, com suporte na metodologia proposta por Bardin (2002), ao estabelecer que a presença (ou ausência) de termos em um texto pode ser significativa e funcionar como um indicador.

Ressalta-se o fato de que, em virtude da recente inserção das normas que objetivam fazer convergir procedimentos contábeis no setor público, foi atribuída pontuação 1 (um) a

determinada categoria, quando havia atendimento mesmo que parcial a esta. Por fim, foram somadas as pontuações das categorias analisadas de cada ente e o nível de evidenciação dos entes da Federação brasileira foi, então, obtido. Este nível poderia variar entre os extremos 0 (não há a divulgação de nenhuma categoria) e 51 (há a divulgação de todas as categorias).

Para a análise dos dados, esta pesquisa utilizou uma das tipologias da análise documental, denominada Análise de Conteúdo, anteriormente explicada quando da formulação da métrica para a identificação do nível de evidenciação dos entes da Federação brasileira, bem como da Estatística Descritiva, que visa a compreender como os dados estão se comportando, utilizando-se, para tanto, as técnicas de apresentar frequências, medir dispersões e mudanças, por meio de tabelas, com a finalidade de resumir e apresentar os dados coletados (COLLIS; HUSSEY, 2005).

#### 4 RESULTADOS DA PESQUISA

Após a análise das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, são destacadas, na Tabela 1, as ponderações acerca do nível de evidenciação encontrado, com base na metodologia descrita.

Tabela 1 – Nível de evidenciação dos entes da Federação brasileira

ENTE DA FEDERAÇÃO	NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO				
	2010 (1)	POSIÇÃO 2010	2009 (2)	POSIÇÃO 2009	VARIAÇÃO (1) - (2)
Acre	15	16°	15	18°	0
Alagoas	15	17°	15	19°	0
Amapá	0	21°	0	24°	0
Amazonas	16	14°	15	17°	1
Bahia	22	7°	18	10°	4
Ceará	0	21°	0	24°	0
Distrito Federal	0	21°	0	24°	0
Espírito Santo	24	5°	24	5°	0
Goiás	12	20°	15	21°	-3
Maranhão	0	21°	18	13°	-18
Mato Grosso	24	6°	24	6°	0
Mato Grosso do Sul	15	18°	15	20°	0
Minas Gerais	17	12°	17	14°	0
Pará	26	3°	26	3°	0
Paraíba	13	19°	13	23°	0
Paraná	20	8°	19	8°	1
Pernambuco	18	10°	18	11°	0
Piauí	16	15°	16	16°	0
Rio de Janeiro	26	4°	24	4°	2
Rio Grande do Norte	0	21°	0	24°	0
Rio Grande do Sul	17	13°	17	15°	0
Rondônia	0	21°	0	24°	0

ENTE DA FEDERAÇÃO	NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO				
	2010 (1)	POSIÇÃO 2010	2009 (2)	POSIÇÃO 2009	VARIAÇÃO (1) - (2)
Roraima	0	21°	14	22°	-14
Santa Catarina	32	1°	27	2°	5
São Paulo	18	11°	18	12°	0
Sergipe	0	21°	21	7°	-21
Tocantins	19	9°	19	9°	0
União	28	2°	29	1°	-1

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Cabe ressaltar que as pontuações 0 (zero), obtidas pelos Estados do Amapá, Rio Grande do Norte e Rondônia, nos dois exercícios em análise, e do Ceará, Distrito Federal, Maranhão, Roraima e Sergipe, no exercício de 2010, são resultantes da não publicação das respectivas prestações de contas. O Estado do Ceará e o Distrito Federal obtiveram pontuação 0 (zero), também, no exercício de 2009, em virtude de apresentarem, respectivamente, dados não consolidados, ou seja, divulgaram os demonstrativos contábeis separados para a Administração Direta e Indireta, e prestação de contas referente ao fundo constitucional do Distrito Federal, sem a evidenciação das demonstrações contábeis.

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

Quanto às maiores variações negativas do nível de evidenciação, mencionam-se as situações dos Estados de Sergipe, Maranhão e Roraima, que obtiveram, em 2009, pontuações 21, 18 e 14, respectivamente, e em 2010, por não divulgarem a prestação de contas do exercício, obtiveram pontuação 0 (zero).

Relativamente à redução da pontuação de evidenciação da União, em 2010 (28), se comparada ao exercício de 2009 (29), refere-se à não apresentação, naquele exercício, da categoria “No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores”. Outra diferença a ser destacada relaciona-se ao melhor tratamento das notas explicativas em 2010, trazendo aspectos que detalham os dados evidenciados nas demonstrações contábeis, tais como mudanças nas práticas contábeis, principalmente quanto ao registro da depreciação, amortização e exaustão e dos créditos vencidos da Dívida Ativa.

A situação constatada nas pontuações de divulgação das demonstrações contábeis do Estado de Goiás, na qual foi verificada uma diminuição de três pontos, quando se compara

2010 com 2009, foi ocasionada pela não divulgação, em 2010, de outros demonstrativos, mostrados no relatório da gestão financeira do exercício de 2009.

Já as maiores variações positivas do nível de evidenciação foram alcançadas pelos Estados de Santa Catarina e Bahia, que aumentaram, respectivamente, cinco e quatro pontos, ao comparar as pontuações obtidas no exercício de 2010 com 2009.

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

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

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

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

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

Tabela 2 – Estatística descritiva das pontuações de evidenciação

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

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Na análise dos dados da Tabela 2, observa-se que a moda das pontuações de evidenciação dos entes da Federação brasileira foi 15, nos exercícios de 2009 e 2010, ou seja,

de forma recorrente, os entes somente evidenciam 15 das 51 categorias (29,41%) da métrica utilizada no estudo. Todavia, ao observar a média das pontuações, verifica-se que os entes evidenciam cerca de 19 das 51 categorias (37,25%).

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

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

No que tange às categorias da métrica, verificou-se que as mais evidenciadas foram as seguintes: “Apresentam a identificação: - da entidade do setor público”; “Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Receitas Realizadas”; e “- Saldo”; “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Saldo da Dotação”; “São evidenciados: - os recebimentos e pagamentos extraorçamentários”; e “- os saldos em exercício do exercício anterior e seguinte”; e “Evidencia os saldos referentes às contas de compensação”. As categorias mencionadas foram divulgadas pela totalidade dos entes da Federação brasileira (23), que tiveram suas demonstrações contábeis disponibilizadas para análise, referentes ao exercício de 2009.

Já em 2010, além das categorias mais evidenciadas em 2009, pode também ser incluída nesse *ranking* a categoria “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Dotação Atualizada”, evidenciada por todos os entes (20) que disponibilizaram as prestações de contas.

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

No tocante às categorias do Balanço Orçamentário: “Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Receitas Realizadas”; e “- Saldo”; “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Dotação Atualizada”; e “- Saldo da Dotação”, salienta-se que a expressiva evidenciação destas categorias pelos entes pode ser justificada pelas exigências da Lei nº 4.320/64, no artigo 102, sobre a demonstração das

receitas e das despesas previstas em confronto com as realizadas; bem como, no artigo 90, que enfatiza a evidenciação, pela Contabilidade, do montante de créditos orçamentários vigentes, da despesa empenhada e da realizada, e do saldo disponível.

Assim, considerou-se contraditória a situação de baixa evidenciação das categorias “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Despesas empenhadas”; e “- Despesas liquidadas”, uma vez que estas categorias não foram divulgadas, em 2009 e 2010, por nenhum dos entes da Federação analisados, mesmo estando previstas em lei. Ressalta-se que as demonstrações contábeis analisadas somente fazem destaque para as denominadas “Despesas Executadas”, mas não estabelecem, em notas explicativas, se esta execução é referida à despesa empenhada ou liquidada.

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

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

No que tange às categorias menos divulgadas, em destaque, cabe apresentar aquelas que não foram divulgadas por nenhum ente, e, assim, obtiveram pontuação 0 (zero): no Balanço Orçamentário, “As Receitas Orçamentárias são apresentadas até o nível de espécie”; “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Despesas Empenhadas”, “- Despesas Liquidadas”, e “- Despesas Pagas”; “As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas, segregando aquelas relacionadas com o refinanciamento ou amortização da dívida”; “Apresenta os anexos de execução dos restos a pagar processados e não processados”; no Balanço Patrimonial, “Não utiliza contas genéricas, tais como outras contas a receber, a pagar”; na Demonstração das Variações Patrimoniais, “Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas”; e na Demonstração do Resultado Econômico, “Apresenta este demonstrativo”; “Segue a estrutura proposta no Manual da STN”; “Faz uso de notas explicativas”.

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

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

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

Com referência à unidade de análise Demonstração do Resultado Econômico, salienta-se que nenhuma das categorias, inseridas nesta unidade, foi evidenciada pelos entes públicos, corroborando-se, pois, o exposto por Silva (2009), ao destacar que este demonstrativo levará algum tempo para ser elaborado pelos entes públicos, dada a dificuldade de implementação de sistemas de custos na Administração Pública, mesmo com a obrigatoriedade estabelecida desde 2000, com a LRF.

Da análise das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, observou-se, ainda, o baixo percentual de divulgação da unidade de análise notas explicativas pelos entes, ou seja, somente 41,67%, em 2009, e 39,29%, em 2010, das categorias que compõem esta unidade foram evidenciadas. Por outro lado, constatou-se que estes entes utilizaram o relatório da Contabilidade para apontar os critérios e demais informações sobre os dados dos demonstrativos contábeis. Cabe enfatizar, contudo, que somente foi considerada, para fins de pontuação, a evidenciação de notas explicativas quando havia, expressamente, esta nomenclatura.

Dentre os entes que divulgaram prestações de contas, verificou-se que, em 2009, apenas quatro estados (Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul e Roraima), e, em 2010, dois estados (Goiás e Mato Grosso do Sul) não apresentaram relatórios da área de Contabilidade,



nem evidenciaram notas explicativas, dificultando, assim, a análise das demonstrações pelos usuários.

Nestes relatórios da área de Contabilidade, os entes da Federação brasileira divulgam informações acerca de itens econômicos, sociais e financeiros, também observados na pesquisa de García, Díaz e Rodríguez (2002), bem como demais demonstrativos, utilizando gráficos, tabelas e técnicas de análise de balanços para auxiliar os usuários nas análises.

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

No que tange à menção, nas demonstrações contábeis analisadas, das alterações ocorridas na Contabilidade aplicada ao setor público, cabe destacar que somente a União e os Estados de Amazonas, Bahia, Minas Gerais, Pará, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Tocantins preocuparam-se em informar aos usuários acerca destas mudanças. Faz-se destaque para o Estado do Rio de Janeiro, uma vez que este divulgou, tanto em 2009, como em 2010, as atividades desenvolvidas pelo Estado, tais como treinamentos, participação em eventos, no intuito de atender ao prazo de 2012, estabelecido pela STN, para a adequação da Contabilidade às novas normas contábeis.

Ante o exposto, observa-se que a evidenciação no setor público ainda demonstra ser incipiente, em especial pelo baixo nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, mensurado, por meio de métrica formulada com base nas orientações de divulgação do CFC e da STN. Foi também constatado que categorias já tidas como obrigatórias, pela Lei nº 4.320/64 não foram evidenciadas nas demonstrações contábeis de alguns entes da Federação. Este fato pode ser explicado pela existência de uma possível discricionariedade dos gestores quanto à quantidade de informações a serem divulgadas, adicionada à falta de uma fiscalização mais efetiva.

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

## 5 CONCLUSÃO

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

Para tanto, foi selecionada uma amostra intencional, composta pela União, estados e Distrito Federal, da qual foram analisadas as demonstrações contábeis, com base na métrica, desenvolvida com suporte nas orientações de evidenciação dos demonstrativos contábeis, mencionados nas NBCASP e nos MCASP. Referida métrica contemplou 51 categorias, segregadas em 8 unidades de análise, quais sejam: Aspectos Gerais das Demonstrações Contábeis, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico e Notas Explicativas.

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

Quanto às categorias mais evidenciadas nas demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira, observou-se que, em 2009, todas as demonstrações contábeis analisadas (23) divulgaram: “Apresentam a identificação: - da entidade do setor público”; “Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Receitas Realizadas”; e “- Saldo”; “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Saldo da Dotação”; “São evidenciados: - os recebimentos e pagamentos extraorçamentários”; e “- os saldos em exercício do exercício anterior e seguinte”; e “Evidencia os saldos referentes às contas de compensação”. Em 2010, as mesmas categorias foram divulgadas na totalidade das demonstrações contábeis analisadas (20), acrescida da categoria “Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Dotação Atualizada”.

O alto percentual de divulgação dessas categorias pode ser explicado pela já obrigatoriedade destas na Lei nº 4.320/64, as quais foram, também, recepcionadas nas normas e manuais do CFC e da STN. Por outro lado, categorias como “Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Previsão Inicial”; e “- Previsão Atualizada”;

“Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: “- Dotação Inicial”; e “- Despesas empenhadas”; obtiveram baixo percentual de evidenciação, mesmo sendo, também, exigidas na Lei nº 4.320/64.

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

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

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

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

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

## 6 REFERÊNCIAS

ATHAYDE, T. R. **A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do Município de Luziânia GO**. 94f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter -Regional de Pós-graduação em

Ciências Contábeis - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2002.

AVELINO, B. C.; COLAUTO, R. D. & ANGOTTI, M. Política de evidenciação de informações do setor público no Estado de Minas Gerais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010. CD- Rom.

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

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

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

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

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

CASTALDELLI JR., E. & AQUINO, A.C. B. Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma análise de conteúdo dos relatórios de gestão da entidade fiscalizadora superior Brasileira. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011. CD-Rom.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Seminário Regional**. Fortaleza-CE, 2/3 jun. 2008a.

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

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

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

CPC. **Pronunciamento conceitual básico**: estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2011.

CRUZ, C. F. da & FERREIRA, A. C. de S. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1-14, mai./ago. 2008.

DARÓS, L. L. & PEREIRA, A. de S. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. CD-Rom.

DE BENEDICTO, S. C.; RODRIGUES, A.; PENIDO, A. M. da S. & STIEG, C. M. A Compreensão dos Cidadãos Acerca dos Demonstrativos Públicos: Uma Análise em Três Municípios Mineiros. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2011. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2011. CD-Rom.

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

GARCÍA, A. C.; DÍAZ, A. L. & RODRÍGUEZ, J. L. P. Improving the Disclosure of Financial Information in Local Governments. **International Public Management Review**, v. 3, n. 1, 2002.

HENDRIKSEN, E. S. & BREDA, M. F. Van; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas. 2004.

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

LOPES, A. B. & MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade**: Uma Nova Abordagem. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, G. de A. & THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 ago. 2008.

MIRANDA, L. C.; SILVA, A. J. de M.; RIBEIRO FILHO, J. F. & SILVA, L. M. da. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, p. 209-228, dez. 2008.

MORAIS, L. M. de & PLATT NETO, O. A. A Reforma Contábil Promovida pelas NBCASP e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., 2011, Vitória. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2011. CD- Rom.

NASCIMENTO, C. V. Arts. 1º a 17. In: MARTINS, I. G. da S.; NASCIMENTO, C. V. do (org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 9-142.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F. da & VIEIRA, A. L. Transparência das contas públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.1, n.5, p. 135-146, jan./jun. 2006.

RYAN, C. & NG, C. Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of Annual Reporting Practices in Queensland. **Australian Journal of Public Administration**, v. 2, n. 59, p. 11-23, 2000.

SACRAMENTO, A. R. S. & PINHO, J. A. G. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 1, n. 1, p.48-61, 2007.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, S. P. da. Graus de participação democrática no uso da Internet pelos governos das capitais brasileiras. **Opinião Pública**, Campinas, v. XI, n. 2, p. 450-468, out. 2005.

SOUZA, A. A. de; BOINA, T. M.; AVELAR, E. A. & GOMIDE, P. L. R. Evidenciação Contábil nos Municípios Mineiros: Atendimento ao Artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 36-43, out./dez. 2008.

STN. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011b. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 jun. 2011.

TORRES, F. Setor público: Adoção de novas regras passa a valer a partir de 2012. **Valor econômico**. 1 set. 2010.

XAVIER JUNIOR, A. E.; PAULO, E. & GOMES DA SILVA, J. D. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DO PROGRAMAS DE PÓS GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2010. CD- Rom.