

EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS: ESTUDO NOS GOVERNOS MUNICIPAIS DA REGIÃO SUL DO BRASIL

ARI SÖTHE

Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS
ari.sothe@uffs.edu.br

IARA DRESEL

Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS
yara.dresel@gmail.com

ÁREA TEMÁTICA: ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS: ESTUDO NOS GOVERNOS MUNICIPAIS DA REGIÃO SUL DO BRASIL

RESUMO

O estudo tem como objetivo analisar os níveis de evidenciação e características qualitativas das informações contábeis disponibilizadas nas páginas eletrônicas dos governos municipais da região sul do Brasil. Inicialmente por meio da fundamentação teórica foi identificado o tipo de evidenciações, níveis e características qualitativas das informações disponibilizadas. Posteriormente, foi realizada uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa das evidenciações compulsórias e voluntárias disponibilizadas nas páginas eletrônicas dos governos municipais que integram os três estados da região sul do Brasil. A análise das evidenciações contábeis compulsórias segue o que estabelece a Lei nº 9.755/1998 e Lei Complementar nº 101/2000. De outro modo, as informações contábeis compulsórias e voluntárias foram avaliadas de acordo com os seus níveis, dentro do que estabelecem Hendriksen e Van Breda (1999), assim como, as características qualitativas, definidas pelo IFAC (2010). Os resultados demonstram que nos trezentos governos municipais da região sul analisados, as condições de acesso as informações é fácil ou muito fácil. A evidenciação de informações contábeis nas páginas eletrônicas não atende de forma completa as quatro características qualitativas e nem mesmo os três níveis de evidenciação pesquisados. Foi possível constatar que as evidenciações compulsórias e voluntárias publicadas em suas páginas eletrônicas são limitadas. Dos governos municipais pesquisados, nenhuma evidenciação compulsória foi apresentada por todos e as evidenciações voluntárias em sua maioria são parciais, insuficientes ou não existem.

Palavras-chave: Níveis de evidenciação. Características qualitativas. Governos municipais.

ABSTRACT

The study aims to analyze the levels of disclosure and qualitative characteristics of accounting information available in the electronic pages of municipal governments in southern Brazil. Initially through the theoretical basis of the type disclosures, levels and qualitative characteristics of the information provided was identified. Subsequently, a descriptive research with quantitative approach to mandatory and voluntary disclosures provided in the electronic pages of municipal governments that integrate the three states of southern Brazil was performed. The analysis follows the mandatory accounting disclosures laying Law N. 9.755/1998 and Complementary Law N.. 101/2000. Otherwise, compulsory and voluntary accounting information were evaluated according to their levels within the establishing Hendriksen and Van Breda (1999), as well as their quality characteristics, defined by IFAC (2010). The results show that three hundred municipal governments in the southern region analyzed, the conditions of access to information is easy or very easy. The disclosure of financial information on the electronic pages does not meet comprehensively the four qualitative characteristics or even three levels of disclosure surveyed. It was found that the compulsory and voluntary disclosures published on their web pages are limited. Municipal governments surveyed, no compulsory disclosure was presented by all and voluntary disclosures are mostly partial, inadequate or do not exist.

Keywords: Levels of disclosure. Qualitative characteristics. Municipal governments.

1 INTRODUÇÃO

O processo de modernização da contabilidade do setor privado nos últimos anos surtiu efeitos também no setor público, inicialmente por meio da Lei Complementar nº 101/2000 e posteriormente em 2008 as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAPS). Esse processo exigiu dos gestores maior preocupação quanto ao atendimento dos princípios constitucionais e qualidade nas informações disponibilizadas aos usuários.

A informação disponibilizada deve ser compreensível, permitindo que a diminuição da assimetria informacional entre o gestor que dispõem de mais informações que os demais usuários (LOPES; MARTINS, 2007).

Dantas, Zendersky e Niyama (2004) ressaltam que a evidenciação ocorre quando divulgação é qualitativa, oportuna e clara. A transparência é obtida com a divulgação de informações qualitativas e quantitativas que permitirão aos usuários compreender as atividades desenvolvidas e seus riscos, com observação de aspectos tempestivos, detalhados e relevantes. Dos estudos já publicados sobre a transparência no setor público, destaca-se o artigo de Platt Neto, Cruz e Vieira (2006) que realizaram um estudo com o objetivo de caracterizar e apresentar considerações sobre o uso da *Internet* como instrumento de publicidade aliado à transparência das contas públicas das universidades brasileiras. Concluíram que para uma adequada transparência governamental, necessita-se mais do que a publicidade das informações, a compreensibilidade dos dados e informações pelos usuários é condição indispensável.

Beuren e Söthe (2009) desenvolveram um estudo com objetivo de analisar a evidenciação de informações contábeis que os governos estaduais da região sudeste do Brasil disponibilizam em suas páginas eletrônicas. Os resultados do estudo denotam que, a evidenciação de informações contábeis nas páginas eletrônicas não atende de forma completa as quatro características qualitativas e nem mesmo os três níveis de evidenciação pesquisados.

Na mesma linha, Avelino, Colauto e Cunha (2010) analisaram em seu estudo o nível de evidenciação das informações contábeis que o Governo Estadual de Minas Gerais e o Governo Municipal das dez maiores cidades do Estado disponibilizam em seus sítios eletrônicos sob os conceitos da Teoria da Legitimidade e Hipótese dos Custos Políticos. Os resultados do estudo indicaram uma inadequação das evidenciações contábeis divulgadas e limitação da divulgação de evidenciações voluntárias pelos governos pesquisados.

O presente estudo busca preencher uma lacuna dos demais estudos, identificando as informações disponibilizadas pelos governos municipais aos cidadãos em suas páginas eletrônicas nos três estados da região sul, dentro das características qualitativas e níveis de evidenciação contábil recomendada pelas teorias consolidadas.

Dessa forma foi elaborada a seguinte questão de pesquisa: *Quais as os níveis de evidenciação e características qualitativas das informações contábeis disponíveis nas páginas eletrônicas dos governos municipais da região sul do Brasil?* Assim, o estudo tem como objetivo analisar os níveis de evidenciação e características qualitativas das informações contábeis disponibilizadas nas páginas eletrônicas dos governos municipais da região sul do Brasil.

Neste sentido foi realizado um estudo descritivo, com análise de conteúdo das informações disponibilizadas nos sítios dos governos municipais selecionados. Na interpretação dos dados disponibilizados, foram avaliados os níveis de evidenciação contábil compulsória e voluntária, assim como, as características qualitativas dessas informações contábeis evidenciadas e disponibilizadas nas páginas eletrônicas.

O estudo torna-se importante para gerar um diagnóstico da publicação das informações contábeis compulsórias e voluntárias por meio da *internet*, atendendo o princípio da transparência na administração pública. A utilização da *internet* para a aumentar a transparência, vem ao encontro do atual cenário destacado pelo *Interactive Advertising*

Bureau – IAB Brasil (2012) ressaltando que a *internet* compreende a mídia mais acessada no Brasil, onde um de cada três brasileiros consome pelo menos duas horas de *internet* por dia. Adicionalmente, este estudo é justificado pelas deficiências na compreensão da maioria dos usuários das informações apresentadas nas demonstrações contábeis do setor público. Esta dificuldade comumente representa uma diminuição no estímulo a fiscalização por parte dos cidadãos. De outra forma, a identificação de governos municipais com maiores níveis de evidenciação e qualidade das informações, poderá servir de estímulo a ampliação dos níveis nos demais governos municipais brasileiros.

Catelli e Santos (2004, p. 425) destacam que “surgiu, nas duas últimas décadas, o governo empreendedor, voltado para o cidadão como cliente e buscando padrões otimizados de eficiência e eficácia, com ética e transparência, na gestão dos recursos públicos com responsabilidade fiscal”. Assim, o cidadão compreendido como cliente do serviço público, necessita do acesso a informações contábeis, compreensíveis, tempestivas, comparáveis e confiáveis, permitindo que os gestores públicos possam ser avaliados de forma justa e terem suas ações legitimadas pela sociedade.

A opção nesta pesquisa pela investigação das páginas eletrônicas dos governos municipais da região sul do Brasil é justificada por representarem uma amostra significativa de 1.188 dentro do universo de 5.564 governos municipais brasileiros.

De outra forma o estudo contribui na resolução de problemas efetivos, relativos a informações contábeis, destes governos municipais, oferecendo análises que possam servir de subsídio para correção de possíveis deficiências identificadas nas informações divulgadas. Serve igualmente para a melhoria dos níveis informacionais divulgados pelos governos municipais da região do sul do Brasil, por meio da identificação de novas formas de divulgação voluntária que sejam mais compreensíveis e úteis aos seus usuários;

O estudo está organizado em cinco seções, iniciando com essa introdução. A seguir apresenta a fundamentação teórica que serviu de sustentação à pesquisa. Posteriormente apresenta os aspectos metodológicos utilizados para desenvolver a pesquisa. Em seguida faz a descrição, análise e interpretação dos dados coletados. Finalizando, apresenta as conclusões do estudo realizado e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A necessidade de ampliar os níveis de evidenciação e qualidade das informações apresentadas sempre foi objeto de estudo e normatização no setor público. O simples fato de publicar o que estabelece a norma, não garante a quantidade e qualidade de informação necessária a todos os usuários.

Para atender a necessidade do usuário da informação contábil no setor público, torna-se necessário compreender os reais motivos da busca dessa informação, assim como, entender os diferentes tipos de usuários e sua capacidade de compreensão das informações divulgadas.

2.1 Prestação de Contas e Transparência no Setor Público

O processo de prestação de contas no setor público não se limita unicamente a publicação das demonstrações contábeis compulsórias estabelecidas pela legislação, compreendidos pelo Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO e Relatório de Gestão Fiscal – RGF. De outro modo, a prestação de contas na gestão pública integra todos os instrumentos que auxiliarem a transparência de todos os atos dos gestores, de maneira voluntária, possibilitando ao cidadão comparar os resultados da administração pública com o setor privado (SLOMSKI, 2005).

Slomski (2001, p. 267) reforça que “na contabilidade pública, é, certamente, 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”.

A transparência é compreendida pela publicação de forma qualitativa das informações contábeis, permitindo a compreensão adequada pelos usuários.

A Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 48 define os instrumentos da transparência da gestão pública:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Complementando o art. 48, em seu parágrafo único, estabelece que “a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

A Resolução CFC nº 1.133/08 estabelece que a divulgação das demonstrações contábeis deva integrar no mínimo:

- (a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- (b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- (c) a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- (d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

Assegurar a transparência por meio da prestação de contas vai além do simples procedimento da publicação, mas divulgar de forma adequada, para que a informação possa ser acessível e útil. Nesse sentido, Dantas, Zendersky e Niyama (2004, p. 2) advertem que evidenciação “não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza”. Para alcançar a transparência pretendida com o *disclosure*, “a instituição deve divulgar informações qualitativas e quantitativas que possibilitem aos usuários formar uma compreensão das atividades desenvolvidas e dos seus riscos, observando aspectos de tempestividade, detalhamento e relevância necessários” (DANTAS; ZENDERSKY; NIYAMA, 2004, p. 2).

2.2 Qualidade das Informações Contábeis

As informações contábeis são reconhecidas como úteis aos seus usuários quando apresentam características que as qualificam, atribuindo-lhes valor informacional.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) ressaltam que as informações contábeis necessitam dos atributos da confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade, permitindo a sua evidenciação correta. As características qualitativas são os atributos que tornam a informação apresentada nas demonstrações contábeis úteis para os usuários.

Nesse sentido, o *International Federation of Accountants - IFAC* (2010) por meio da *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* 1 destaca que as demonstrações contábeis do setor público devem apresentar entre as características qualitativas a compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

O Quadro 1 apresenta as definições das características qualitativas que tornam as informações contábeis úteis para os usuários (IFAC, 2010).

Características	Descrição
Compreensibilidade	A informação é compreensível quando se espera que os usuários entendam razoavelmente o seu significado. Para este fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável a respeito das atividades da entidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis apenas porque esses assuntos podem ser demasiado difíceis para certos usuários as entenderem.
Relevância	A informação é relevante para os usuários quando ela pode ajudá-los a avaliar eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores. Para ser relevante, a informação também deve ser oportuna (tempestiva).
Confiabilidade	Informação confiável é aquela livre de erros materiais e vieses e na qual os usuários podem confiar como uma representação fiel do que se pretende representar ou do que razoavelmente espera-se que represente.
Comparabilidade	A informação das demonstrações contábeis é comparável quando os usuários podem identificar similaridades e diferenças entre aquela informação e informações de outras demonstrações. A comparabilidade se aplica a: <ul style="list-style-type: none"> • comparação de demonstrações contábeis de entidades diferentes; e • comparação de demonstrações contábeis da mesma entidade ao longo de períodos de tempo.

Quadro 1 – Quatro principais características qualitativas das demonstrações contábeis do setor público.

Fonte: elaboração própria com base na IPSAS 1 (IFAC, 2010)

A IPSAS 1 apresenta também diversas outras características qualitativas das demonstrações como, materialidade, apresentação fidedigna, primazia da essência sobre a forma, neutralidade, prudência, integridade, bem como as restrições as informações relevantes e confiáveis correspondentes a tempestividade, equilíbrio entre o custo e benefício e equilíbrio entre as características qualitativas.

2.3 Nível de Evidenciação das Informações Contábeis

Para que as demonstrações contábeis possam ser compreensíveis por todos os usuários, torna-se necessário que sejam apresentadas dentro do que destacam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515) que “o nível de divulgação também depende do padrão considerado mais desejável. Três conceitos de divulgação são geralmente propostos: divulgação adequada, justa e completa”.

No que se refere ao setor público é indispensável que as demonstrações sejam apresentadas de forma padronizada, possibilitando, não somente a compreensão, como a consolidação das contas públicas, tratando todos os usuários igualmente ou de forma justa e confiável. De outro modo, a divulgação completa deve ser buscada, pois, a legislação incentiva que os gestores apresentem todas as informações que julgarem relevantes. No Quadro 2 são apresentadas as definições de cada nível de evidenciação.

Níveis de Evidenciação	Definição
Adequada	Volume mínimo de divulgação para as demonstrações não serem consideradas enganadoras.
Justa	Trata igualmente os leitores em seu potencial.
Completa	Pressupõe a apresentação de toda a informação relevante.

Quadro 1 - Níveis de evidenciação da informação contábil

Fonte: elaborado com base em Hendriksen e Van Breda (1999).

Para Hendriksen e Van Breda (1999) o excesso de informação pode ser prejudicial da mesma forma que a sua falta. Assim, a informação a ser apresentada para os usuários deve ser adequada, justa e completa.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515) complementam que “num mundo ideal, as decisões sobre o nível apropriado de divulgação seriam baseadas no aumento do bem-estar social que qualquer divulgação adicional produzisse”. Dessa forma, as informações adicionais ou voluntárias deverão ser divulgadas quando possibilitarem o aumento da satisfação do usuário (cidadão).

Avelino, Colauto e Cunha (2010) destacam que o aumento dos níveis de evidenciação das demonstrações contábeis e uma maior aderência das informações às características qualitativas, são mecanismos de adequação da entidade, quando não estiver satisfazendo as necessidades que a sociedade espera.

Torna-se comum no setor público a evidenciação unicamente dentro do que a legislação estabelece, no entanto, gestor deverá constantemente avaliar se atendem aos seus usuários. Merece destaque que as informações contábeis nos órgãos públicos são geralmente apresentadas de forma quantitativa, por ser uma característica deste tipo de informação. No entanto, é importante que sejam divulgadas informações com características mais qualitativas, facilitando o entendimento dos usuários.

3 ENCAMINHAMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia corresponde ao caminho para atingir o objetivo do estudo. A técnica de investigação que foi utilizada corresponde à análise de conteúdo, compreendida como técnicas de análise de documentos, por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição, para inferência sobre o que está inserido nas mensagens (BARDIN, 1977).

A forma de coleta dos dados na pesquisa foi por meio de documentos, compreendidos pelas evidenciações contábeis divulgadas. Marconi e Lakatos (2002, p. 62) enfatizam que “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser recolhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”.

Quanto aos objetivos o estudo é caracterizado como descritivo. Gil (2007) destaca que as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever características ou fenômenos do universo de pesquisa.

No que se refere à abordagem do problema a pesquisa é classificada como quantitativa. Silveira (2009, p. 107) assinala que “de maneira geral, as pesquisas quantitativas baseiam seus estudos em análise de características diferenciadas e numéricas, geralmente ao longo de alguma dimensão, entre dois ou mais grupos, procurando provar a existência de relações entre as variáveis”.

Os dados foram coletados nas páginas eletrônicas dos governos municipais objeto de estudo. A população da pesquisa foi formada pelos 1.188 governos municipais integrantes da região sul do Brasil. A amostra é classificada como probabilística, casual simples, por sorteio, permitindo que todos os elementos da população tenham oportunidade igual para fazer parte da amostra. O cálculo do erro amostral e tamanho da amostra utilizou-se como referência (BARBETTA, 2008).

Para um nível de confiança de 95% da amostra, utilizou uma aproximação dada por $n_0 = \frac{1}{e_0^2}$

Onde:

e_0 = erro amostral tolerável (erro padrão) normalmente utiliza-se 5% ou 0,05.

n_0 = uma primeira aproximação do tamanho da amostra

No estudo foi admitido um erro amostral tolerável de 5%, compreendendo dessa forma o cálculo em:

$$n_0 = \frac{1}{0,05^2} = 400$$

Conhecendo o tamanho da população, utilizou-se para cálculo da amostra a fórmula corrigida:

$$n = \frac{N \cdot n_0}{N + n_0}$$

Onde:

N = tamanho da população

n = tamanho da amostra

n₀ = uma primeira aproximação para o tamanho da amostra

Diante da população de 1.188 governos municipais integrantes da população e admitindo o erro amostral tolerável de 5%, teremos:

$$n = \frac{1.188 \times 400}{1.188 + 400} = 300 \text{ governos municipais componentes da amostra.}$$

Posteriormente selecionaram-se os 1.188 governos municipais integrantes da população e foi efetuado o sorteio dos 300 governos municipais integrantes da amostra por meio da função $f(x)$ do *Microsoft Excel*.

Inicialmente foram identificadas as demonstrações compulsórias divulgadas de acordo com a legislação pertinente. Posteriormente foram analisadas as demonstrações voluntárias disponibilizadas. A seguir se analisou os níveis de evidenciação das demonstrações e suas características qualitativas.

Os níveis de evidenciação que foram objeto de análise são definidos por Hendriksen e Van Breda (1999) como evidenciação mínima, justa e completa. Quanto as características qualitativas serviu de sustentação o que estabelece o IFAC (2010), como compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Nessa seção apresenta-se inicialmente a localização dos governos municipais objeto de estudo e as condições de acesso às informações contábeis nesses governos municipais. Posteriormente são analisadas quantitativamente as evidenciações compulsórias e voluntárias apresentadas. Na sequência são analisados os níveis de evidenciação contábil das informações contábeis publicadas. Ao final dessa seção são objeto de análise as características qualitativas das informações contábeis disponibilizadas pelos governos municipais pesquisados.

4.1 Governos municipais e acesso as informações contábeis

Neste tópico é apresentada a localização dos governos municipais e as condições de acesso às informações contábeis disponibilizadas.

Os trezentos governos municipais selecionados na pesquisa são divididos entre os três estados da região sul. O Gráfico 1 apresenta o percentual de governos municipais pesquisados em cada estado da região sul.

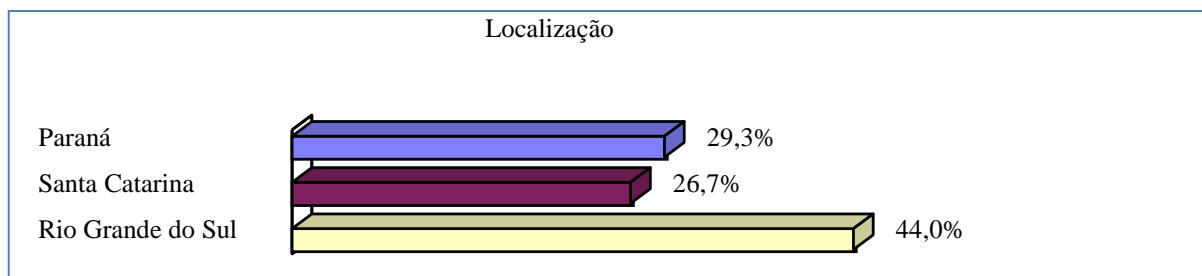


Gráfico 1 – Localização dos governos municipais

Fonte: dados da pesquisa.

Denota-se por meio do Gráfico 1, que do total da amostra de trezentos governos municipais objetos de pesquisa, 44% se concentram no Estado Rio Grande do Sul, 29,3% no Estado do Paraná e 26,7% integram o Estado de Santa Catarina.

As condições de acesso as informações contábeis nas páginas eletrônicas das entidades públicas, podem motivar os usuários a realizar a busca das informações que necessitam para análise das contas públicas.

No Gráfico 2 são demonstradas essas condições nas páginas eletrônicas dos governos municipais.

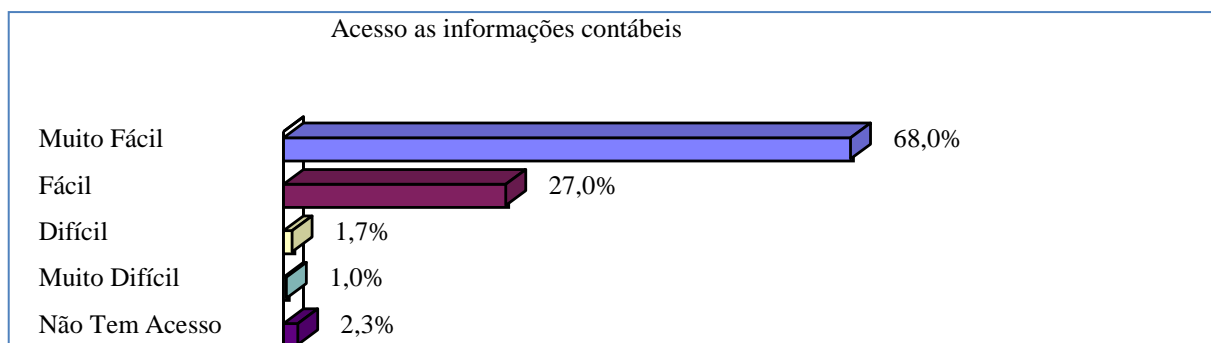


Gráfico 2 – Condições de acesso às informações contábeis dos governos municipais

Fonte: dados da pesquisa.

Constatou-se que o acesso as informações contábeis nas paginas dos governos municipais da região sul é considerado muito fácil ou fácil em 95% dos governos pesquisados. Merece ser destacado, que a maioria dos governos possuem *link* de acesso as informações na página principal e com fácil visualização. A maioria dos governos possuem todos os dados concentrados em um único *link*, o que facilita ao usuário a navegação nas páginas e selecionar as informações desejadas.

O resultado encontrado vem ao encontro do cumprimento do Art. 7º da Lei nº 12.527/11, que destaca “é dever dos órgãos e entidades promover, independente de requerimento, a divulgação em seus sítios na *Internet* de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas”. Destaca-se que a facilidade de acesso, não representa necessariamente a disponibilização de todas as informações contábeis necessárias pelo usuário.

4.2 Evidenciações contábeis divulgadas

A terceira fase da análise corresponde à identificação das evidenciações contábeis divulgadas em cada um dos sítios. Por meio do acesso às informações disponíveis nos *links* das páginas eletrônicas realizou-se a análise das evidenciações compulsórias de acordo com a Lei nº 9.755/1998 e a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 – Evidenciações contábeis compulsórias dos governos municipais

Evidenciações Compulsórias	Quant.	Freq.
a) Arrecadações (Lei nº 9.755/1998)	220	73,3%
b) Relações das compras (Lei nº 9.755/1998)	200	66,7%
c) Relatório Resumido de Execução Orçamentária (Lei nº 9.755/1998 e LRF – LC nº 101/2000)	194	64,7%
d) Relatório de Gestão Fiscal (LRF – LC nº 101/2000)	185	61,7%
e) Contratos, aditivos e suas ratificações (Lei nº 9.755/1998)	167	55,7%
f) Balanços (Lei nº 9.755/1998)	99	33,0%
g) Orçamento Anual (LRF – LC nº 101/2000 e Lei nº 9.755/1998)	79	26,3%
h) Plano Plurianual (LRF – LC nº 101/2000)	40	13,3%
i) Lei de Diretrizes Anual (LRF – LC nº 101/2000)	39	13,0%
j) Prestação de Contas e Parecer Prévio (LRF – LC nº 101/2000)	8	2,7%
h) Nenhuma publicação	28	9,3%

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se por meio da Tabela 1, que nenhuma das evidenciações compulsórias definidas pela Lei nº 9.755/1998 e LRF foram divulgadas por todos os governos municipais pesquisados. Denota-se que as evidenciações compulsórias mais publicadas foram das arrecadações, relações de compras, o relatório resumido de execução orçamentária, relatório de gestão fiscal e os contratos e aditivos.

De outra forma, os relatórios de prestação de contas e parecer prévio emitidos pelos Tribunais de Contas dos Estados foram disponibilizados somente por 8 governos municipais. Em complemento, 9,3% dos governos pesquisados não publicam nenhuma das evidenciações compulsórias.

Percebe-se que existe uma grande deficiência nas publicações das evidenciações compulsórias. Dessa forma, esse cenário serve de alerta, pois, entre as diversas penalizações, pode ser destacado o que dispõe na Lei nº 10.028/2000, Lei de Crimes Fiscais, em seu art. 5, inc. I que estabelece:

Art. 5º. Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:

I - deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei;

[...]

§ 1º. A infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.

A não publicação por meio de mídia oficial dos governos municipais das informações estabelecidas no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) poderá refletir em penalização, exigindo do gestor maior atenção a este tipo de evidenciação compulsória.

Merece destaque que existe uma grande deficiência nos governos municipais quanto a divulgação das evidenciações compulsórias estabelecidas pela Lei nº 9.755/1998. Este cenário é preocupante, pois, percebe-se que os governos municipais ainda não disponibilizam as suas informações de forma completa em suas próprias páginas eletrônicas, depois de quinze anos da obrigatoriedade de disponibilização na página criada pelo Tribunal de Contas da União.

Da mesma forma, torna-se preocupante a ausência de transparência das principais evidenciações definidas pela LRF, que em seu art. 48 estabelece:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em **meios eletrônicos** de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo

parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Denota-se que a realidade evidencia não somente uma despreocupação por parte dos gestores municipais com a penalização estabelecida pela legislação, assim como a falta de interesse em aumentar os níveis informacionais.

O Gráfico 3 apresenta as evidenciações voluntárias divulgadas nos sítios dos governos municipais.

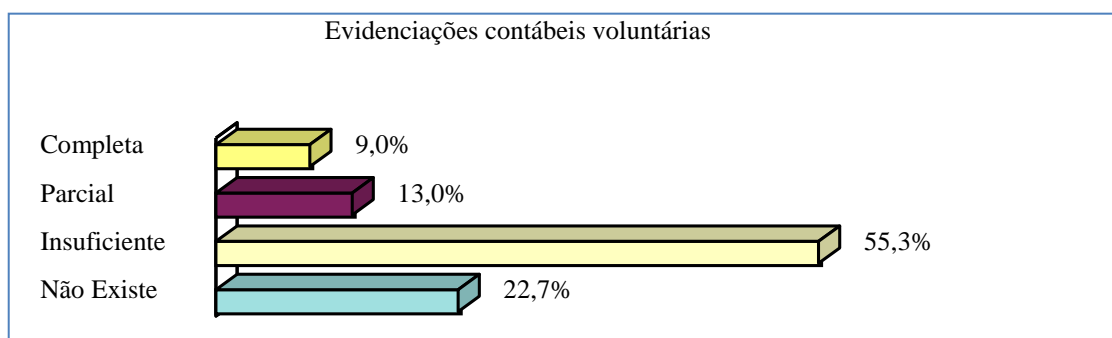


Gráfico 3 – Evidenciações contábeis voluntárias dos governos municipais

Fonte: dados da pesquisa.

Identifica-se, no Gráfico 3, a insuficiência na divulgação de evidenciações voluntárias. Esse diagnóstico é sustentado, pois, um percentual limitado de governos municipais apresentam evidenciações voluntárias de forma completa, como: balancetes, relatórios financeiros de pagamentos a fornecedores, relação de bens imobilizados, relatório por natureza dos gastos, relatório de diárias, relação de salários e benefícios, relatórios de audiências públicas, gráficos da evolução das receitas, gráficos da evolução das despesas com saúde, educação, pessoal, dívidas, entre outros.

Acrescenta-se que a ampliação das evidenciações voluntárias pode contribuir para aumentar a legitimidade dos governos municipais que descumprem o *contrato social* existente entre o governo e a sociedade. Existe uma espécie de *contrato social* entre as organizações e a sociedade em que atuam, representando um conjunto de expectativas implícitas ou explícitas de seus membros da forma como elas devem agir (DIAS FILHO, 2007). “Uma forma da entidade demonstrar o cumprimento deste *contrato* é por meio das evidenciações contábeis” (BEUREN; SÖTHER, 2009).

4.3 Níveis de evidenciação das informações contábeis

Neste tópico foram analisados os níveis de evidenciação das informações contábeis, por meio das demonstrações compulsórias e voluntárias dos governos municipais pesquisados.

Na Tabela 2 são apresentados os níveis de evidenciação das informações contábeis compulsórias.

Tabela 2 – Níveis de evidenciação das informações contábeis compulsórias dos governos municipais

Níveis de Evidenciação	Quant.	Freq.
Totalmente Adequada	96	32,0%
Parcialmente Adequada	144	48,0%
Não é Adequada	60	20%
Total	300	100%
Totalmente Justa	98	32,7%
Parcialmente Justa	139	46,3%
Não é Justa	63	21,0%
Total	300	100%
Totalmente Completa	3	1,0%
Parcialmente Completa	241	80,3%
Não é Completa	56	18,7%
Total	300	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Diante dos níveis de evidenciação de Hendriksen e Van Breda (1999), a Tabela 2 apresenta os resultados nas informações contábeis compulsórias dos governos municipais estudados. Na primeira categoria analisada, denota-se que a maioria das informações apresentam níveis de evidenciação parcial ou totalmente adequada. Esse cenário é idêntico quanto a apresentação das informações de forma justa. De outro modo, em relação à terceira categoria estabelecida, analisando se a informação obtida é completa, somente 1% é apresentada de forma totalmente completa.

Posteriormente buscou-se analisar os níveis de evidenciação das informações voluntárias dos governos municipais, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 – Níveis de evidenciação das informações contábeis voluntárias dos governos municipais

Níveis de Evidenciação	Quant.	Freq.
Totalmente Adequada	32	10,7%
Parcialmente Adequada	150	50,0%
Não é Adequada	118	39,3%
Total	300	100%
Totalmente Justa	33	11,0%
Parcialmente Justa	145	48,3%
Não é Justa	122	40,7%
Total	300	100%
Totalmente Completa	14	4,7%
Parcialmente Completa	173	57,6%
Não é Completa	113	37,7%
Total	300	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Denota-se na Tabela 3 que os níveis de evidenciação de Hendriksen e Van Breda (1999) analisados nas informações contábeis voluntárias dos governos municipais pesquisados, diferem significativamente em relação as informações contábeis compulsórias, com destaque ao pequeno percentual de informações avaliadas como totalmente adequadas, justas e completas. Esse cenário é reflexo da apresentação de informações de maneira esparsa, limitadas, difíceis de compreender e pouco relevantes. Dessa forma, para que possam ser

consideradas adequadas, um volume mínimo de informações deveria ser apresentado. Para que possam ser consideradas adequadas, devem ser compreensíveis para seus usuários. Finalmente, para que sejam consideradas completas todas as informações relevantes necessitam ser disponibilizadas.

4.4 Características qualitativas das informações contábeis

Neste tópico foram analisadas as características qualitativas das informações contábeis, por meio das demonstrações compulsórias e voluntárias dos governos municipais pesquisados.

Tabela 4 – Características qualitativas das informações contábeis compulsórias dos governos municipais

Características Qualitativas	Quant.	Freq.
Totalmente Compreensível	165	55,0%
Parcialmente Compreensível	94	31,3%
Não é Compreensível	41	13,7%
Total	300	100%
Totalmente Relevante	164	54,6%
Parcialmente Relevante	95	31,7%
Não é Relevante	41	13,7%
Total	300	100%
Totalmente Confiável	156	52,0%
Parcialmente Confiável	102	34,0%
Não é Confiável	42	14,0%
Total	300	100%
Totalmente Comparável	1	0,3%
Parcialmente Comparável	15	5,0%
Não é Comparável	284	94,7%
Total	300	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se por meio da Tabela 4 que, as características qualitativas do IFAC (2010) analisadas nas informações contábeis compulsórias dos governos municipais pesquisados, apresentam a ausência quase total da possibilidade da comparabilidade das informações. O resultado é justificado principalmente pela ausência de informações disponibilizadas simultaneamente de diferentes períodos, dificultando a análise da evolução dos principais indicadores fiscais, patrimoniais e resultado.

De outro modo, mais de 85% das informações são avaliadas parcial ou totalmente compreensíveis, relevantes e confiáveis. As informações são possíveis de ser compreendidas quando os usuários possuem conhecimento razoável da sua estrutura. Da mesma forma, são consideradas relevantes todas as informações que subsidiam de alguma forma a avaliação do usuário. A maioria das informações são consideradas confiáveis, pois, os governos municipais às apresentam dentro de padrões estabelecidos pelas normas contábeis e são acompanhadas da identificação dos responsáveis pela elaboração e publicação.

Dessa forma é possível inferir que, um significativo número de evidências contábeis compulsórias não está sendo disponibilizado pelos governos municipais, apresentam níveis de evidência adequada, justa, no entanto, incompletas. Da mesma forma, a maioria das informações disponibilizadas são consideradas compreensíveis, relevantes, confiáveis, no entanto, não comparáveis.

Posteriormente foram analisadas as características qualitativas das informações contábeis voluntárias dos governos municipais, conforme apresentado na Tabela 5.

Tabela 5 – Características qualitativas das informações contábeis voluntárias dos governos municipais

Características Qualitativas	Quant.	Freq.
Totalmente Compreensível	48	16,0%
Parcialmente Compreensível	138	46,0%
Não é Compreensível	114	38,0%
Total	300	100%
Totalmente Relevante	50	16,7%
Parcialmente Relevante	136	45,3%
Não é Relevante	114	38,0%
Total	300	100%
Totalmente Confiável	36	12%
Parcialmente Confiável	151	50,3%
Não é Confiável	113	37,7%
Total	300	100%
Totalmente Comparável	0	0,0%
Parcialmente Comparável	15	5,0%
Não é Comparável	285	95%
Total	300	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Diante das características qualitativas do IFAC (2010), a Tabela 5 evidencia as limitações significativas da presença das características qualitativas nas informações contábeis dos governos municipais pesquisados. Denota-se que um percentual limitado dos governos apresenta informações voluntárias totalmente compreensíveis, totalmente relevantes e totalmente confiáveis. Merece destaque especial que nenhum governo municipal pesquisado apresentou suas informações contábeis que pudessem ser avaliadas como totalmente comparáveis e 95% não tem nenhuma condição de comparabilidade.

Infer-se que as evidenciações contábeis voluntárias atualmente disponibilizadas nas páginas eletrônicas são insuficientes, apresentem deficiências em seus níveis de evidenciação e carecem de ampliação de suas características qualitativas para que possam atender adequadamente as necessidades dos seus usuários.

5 CONCLUSÃO

O estudo objetivou analisar a evidenciação das informações contábeis disponibilizadas nas páginas eletrônicas dos governos municipais da região sul do Brasil. Para alcançar o objetivo foi realizada uma pesquisa descritiva, por meio de análise documental, considerando como documentos as evidenciações contábeis nas páginas eletrônicas dos governos municipais da região sul do Brasil.

Inicialmente foram verificadas as condições de acesso às informações nas páginas eletrônicas, identificando-se que o acesso é considerado fácil ou muito fácil, com *links* de fácil acesso e visualização na estrutura das páginas eletrônicas dos governos municipais analisados.

Na análise das evidenciações compulsórias estabelecidas pela Lei Complementar n° 101/2000 e da Lei n° 9.755/1998, constatou-se que nenhuma das evidenciações foi divulgada por todos os municípios, com destaque ao baixo percentual de divulgação do parecer prévio emitido pelos tribunais de contas. De outro modo, na análise das evidenciações voluntárias, foi diagnosticado um percentual limitado de governos municipais que apresentam algum tipo de evidenciação voluntária de forma completa.

No que se refere aos níveis de evidenciação das informações contábeis, foram avaliados os níveis de evidenciação *adequada, justa e completa*, conforme proposto por Hendriksen e Van

Breda (1999). Percebeu-se que nas informações contábeis compulsórias a maioria das informações apresentam níveis de evidenciação parcial ou totalmente adequada e justa. No entanto, somente 1% das informações é apresentada de forma totalmente completa. Quando analisados os níveis de evidenciação das informações voluntárias, somente um pequeno percentual foi avaliado como totalmente adequadas, justas e completas.

Em análise das características qualitativas das informações contábeis de acordo com o IFAC (2010), como *compreensíveis, relevantes, confiáveis e comparáveis*. Predominam as informações contábeis compulsórias, parcial ou totalmente compreensíveis, relevantes e confiáveis. No entanto, apresentam uma ausência da característica de comparabilidade. Nas informações contábeis voluntárias existem limitações significativas quanto a todas as características qualitativas, com destaque a comparabilidade, que é possível de ser realizada somente de forma parcial em 5% das informações apresentadas.

Considerando-se os trezentos governos municipais estaduais da região sul analisados, conclui-se que a evidenciação de informações contábeis nas páginas eletrônicas não atende de forma completa as quatro características qualitativas e nem mesmo os três níveis de evidenciação pesquisados. Na análise foi possível constatar que as evidenciações compulsórias e voluntárias publicadas em suas páginas eletrônicas são limitadas. Nenhuma evidenciação compulsória foi apresentada por todos os governos municipais e as evidenciações voluntárias em sua maioria são parciais, insuficientes ou não existem.

Diante das limitações do estudo, recomenda-se para novos estudos a avaliação dos fatores motivadores do aumento ou diminuição níveis de evidenciação e características qualitativas nas páginas eletrônicas dos governos municipais.

REFERÊNCIAS

AVELINO, Bruna C.; COLAUTO, Romualdo D.; CUNHA, Jaqueline V. A. Evidenciação, teoria da legitimidade e hipótese dos custos políticos: Estudo no governo estadual e municípios de Minas Gerais. In: USP, X, 2010, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2010. CD-ROM.

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 1977.

BARBETTA, Pedro Alberto. Estatística aplicada às Ciências Sociais. 7. ed. Florianópolis: Editora da UFSC, 2008.

BEUREN, Ilse M.; SÖTHER, Ari. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, v. 3, n. 5, p. 98 - 120 jan./abr. 2009.

BRASIL. *Lei nº 12.527/2011*, de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 14 jul. 2014.

_____. *Lei Complementar nº 101/2000*, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 jul. 2014.

_____. *Lei nº 9.755/1998*. Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene S. Mensurando a criação de valor na gestão pública. *Revista de Administração Pública*. v.38, n. 3, p. 423-449, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Resolução CFC nº 1.133*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133. Acesso em: 05 mai. 2013.

DANTAS, José A.; ZENDERSKY, Humberto C.; NIYAMA, Jorge K. A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. In: EnANPAD, 28., 2004, Curitiba. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2004. CD-ROM.

DIAS FILHO, J. M.; Políticas de evidenciação contábil: Um estudo do poder preditivo e explicativo da teoria da legitimidade. In: XXXI EnANPAD, 2007, Rio de Janeiro-RJ. *Anais do XXXI EnANPAD*. Rio de Janeiro: EnANPAD, 2007. CD-ROM.

GIL, Antonio C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução da americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IAB BRASIL. Internet supera TV e jornal como mídia mais consumida no Brasil, diz estudo. *Correio do Estado, Brasil*, 24 outubro 2012. Disponível em: <<http://www.correiodoestado.com.br/>>. Acesso em: 24 out. 2013.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Normas internacionais de contabilidade para o setor público. Tradução por Conselho Federal de Contabilidade. 2010. Disponível em: portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf. Acesso em: 21 jul. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LOPES, Alexsandro B. MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Maria de A.; LAKATOS, Eva M. *Técnicas de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PLATT NETO, Orion A.; CRUZ, Flávio da; VIEIRA, Audi 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, pp. 135-146, jan./jun. 2002.

SILVEIRA, Amélia. (Coord.). *Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias*. 3. ed. rev., atual e ampl. Blumenau: Edifurb, 2009.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.