

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

Ari Söthe<sup>1</sup>, Rodrigo Prante Dill<sup>2</sup>, Iara Dresel<sup>3</sup>

**RESUMO:** O estudo tem como objetivo analisar os níveis de evidênciação e características qualitativas das informações contábeis disponibilizadas nas páginas eletrônicas dos governos municipais da região sul do Brasil. A análise foi realizada com base na Lei nº 9.755/1998, Lei Complementar nº 101/2000, Hendriksen e Van Breda (1999) e *International Federation Of Accountants* (IFAC, 2010). Os resultados demonstram que a evidênciação das informações contábeis não atende de forma completa as características qualitativas e os níveis de evidênciação pesquisados. Dos governos municipais pesquisados, nenhuma evidênciação compulsória foi apresentada e as evidênciações voluntárias em sua maioria são parciais, insuficientes ou não existem.

**Palavras-chave:** Informações contábeis. Níveis de evidênciação. Características qualitativas. Governos municipais.

## DISCLOSURE OF FINANCIAL INFORMATION: A STUDY OF LOCAL GOVERNMENTS IN SOUTHERN BRAZIL

**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. The analysis was based on Law Nº 9.755/1998, Complementary Law Nº 101/2000, Hendriksen and Van Breda (1999) and IFAC (2010). The results show that the disclosure of accounting information does not meet completely the qualitative characteristics and levels of disclosure surveyed. Municipal governments surveyed, no compulsory disclosure was presented by everyone and voluntary disclosures are mostly partial, inadequate or do not exist.

**Keywords:** Accounting information. 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

---

1 Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – Furb. Professor da Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS.

2 Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Professor da Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS.

3 Graduanda em Administração pela Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS.

101/2000 e, posteriormente, em 2008, pelas primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAPS). Esse processo exigiu dos gestores maior preocupação quanto ao atendimento dos princípios constitucionais e a qualidade nas informações disponibilizadas aos usuários.

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

Dantas, Zendersky e Niyama (2004) ressaltam que a evidenciação ocorre quando a 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.

O presente estudo busca preencher uma lacuna 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 recomendados pelas teorias consolidadas.

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

Nesse 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 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, pois um em cada três brasileiros consome pelo menos duas horas de *internet* por dia.

De outra forma, a identificação de governos municipais com maiores níveis de evidenciação e qualidade das informações poderá servir de estímulo à ampliação desses 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 ter 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.

O estudo está organizado em cinco seções, iniciando com esta introdução. A seguir apresenta a fundamentação teórica que serviu de sustentação à pesquisa. Posteriormente salienta 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 a qualidade de informação necessária a todos os usuários.

Para atender as necessidades dos usuários da informação contábil no setor público, torna-se necessário compreender os reais motivos da busca dessa informação, assim como entender as diferentes características dos usuários e sua capacidade de compreensão das informações divulgadas.

### 2.1 Prestação de contas e transparência no setor público

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 o 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 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 inadequação das evidenciações contábeis divulgadas e limitação da divulgação de evidenciações voluntárias pelos governos pesquisados.

O processo de prestação de contas no setor público não se limita unicamente à 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 instrumentos auxiliares à 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 (sic) 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, o 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 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.133/08, por sua vez, estabelece que a divulgação das demonstrações contábeis deve 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 implica em divulgá-la de forma adequada, para que a informação possa ser acessível e útil. Nesse sentido, Dantas, Zendersky e Niyama (2004, p. 2) afirmam que evidenciar “não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza”. Assim, por meio do *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 útil 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).

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

| Características    | Descrição  |
|--------------------|--|
| Compreensibilidade | A informação é compreensível quando se espera que os usuários entendam razoavelmente o seu significado. Para esse 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.<br>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 a confirmar ou corrigir 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.<br>A comparabilidade se aplica à:<br>• comparação de demonstrações contábeis de entidades diferentes; e<br>• comparação de demonstrações contábeis da mesma entidade ao longo de períodos de tempo.   |

Fonte: elaborado pelos autores 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 às informações relevantes e confiáveis correspondentes à 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): “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.

Quadro 2 - Níveis de evidenciação da informação contábil

| Níveis de Evidenciação | Definição  |
|------------------------|--|
| Adequada               | Estabelece que um volume mínimo de informações deva ser divulgado para que as demonstrações não enganem o usuário. |
| Justa                  | Os usuários são tratados igualmente em seu potencial.  |
| Completa               | Presume que deve ser apresentada toda a informação relevante.  |

Fonte: elaborado pelos autores 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.

Para atingir um nível adequado das informações a serem divulgadas, três aspectos devem ser considerados: Para quem deve ser divulgada a informação contábil; Qual o objetivo da informação contábil; e Quanta informação contábil deve ser divulgada (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Dessa forma, as informações adequadas são definidas como aquelas que são divulgadas em volume mínimo para que os usuários possam compreendê-las sem que ocorram interpretações inadequadas dos resultados que pretendem apresentar.

De outro modo, as informações justas são definidas como aquelas divulgadas dentro de uma padronização que permita que todos os usuários possam compreendê-las, desde que, tenham um conhecimento mínimo sobre a estrutura das demonstrações.

Finalmente, as informações completas são aquelas que possuem importância para o usuário, ou seja, que de alguma forma venham a subsidiar o usuário na compreensão do cenário da entidade.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515) acrescentam 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 o gestor deverá constantemente avaliar se atende aos seus usuários. Merece destaque que as informações contábeis nos órgãos públicos são geralmente apresentadas de forma quantitativa, por ser uma característica desse tipo de informação. No entanto, é importante que sejam divulgadas informações com características mais qualitativas, facilitando o entendimento dos usuários.

Nesse sentido, torna-se premissa básica a divulgação das informações previstas no artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como o estabelecido pela Lei 9.755/1998, compreendendo um conjunto de informações a serem divulgadas: I) Montantes de tributos arrecadados; II) Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária; III) Balanços consolidados; IV) Orçamentos; V) Resumos dos contratos e aditivos; VI) Relações mensais das compras.

### 3 ENCAMINHAMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia corresponde ao caminho para atingir o objetivo do estudo. A técnica de investigação utilizada neste estudo 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, a pesquisa é classificada como qualitativa. Richardson (1989) ressalta que o estudo qualitativo tem por objetivo descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos de grupos sociais.

Os dados deste estudo 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, permitindo que todos os elementos da população tenham oportunidade igual para fazer parte da amostra. No cálculo do erro amostral e tamanho da amostra utilizou-se como referência Barbetta (2008).

Para um nível de confiança de 95% da amostra, utilizou-se 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:

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

Onde:

$N$  = tamanho da população

$n$  = tamanho da amostra

$n_0$  = 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 foram identificados os 1.188 governos municipais integrantes da população. A seguir foi efetuado o sorteio dos 300 governos municipais integrantes da amostra por meio da função  $f(x)$  do *Microsoft Excel*.

Inicialmente foram identificados os municípios de cada um dos estados e condições de acesso às informações contábeis. Para identificar a condição de acesso, buscou-se nas páginas eletrônicas dos municípios os *links* denominados como prestação de contas, dados contábeis, acesso à informação, entre outros, assim como seus conteúdos.

Posteriormente se identificaram as demonstrações compulsórias divulgadas por governo municipal de acordo com a legislação pertinente (TABELA 1). Em seguida foram analisadas as demonstrações voluntárias disponibilizadas (GRÁFICO 3). A seguir se analisaram os níveis de evidenciação das demonstrações compulsórias e voluntárias, assim como 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 às características qualitativas, serviu de sustentação o que estabelece o IFAC (2010), como compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

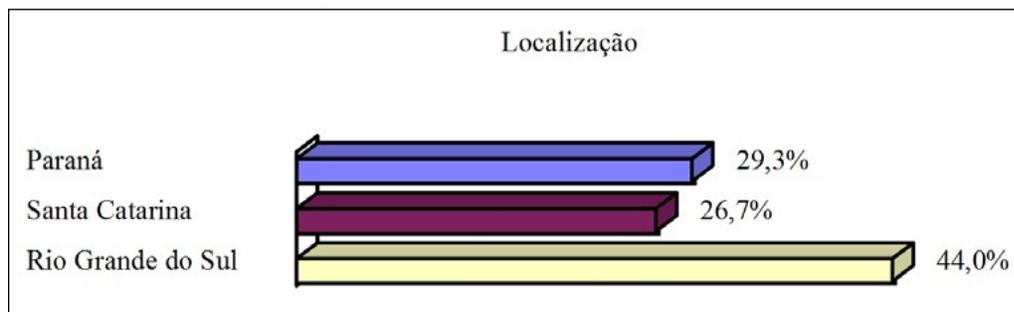
Nesta seção apresentam-se inicialmente a localização dos governos municipais objeto de estudo e as condições de acesso às informações contábeis nesses governos municipais. Posteriormente são analisadas quantitativamente as evidenciações compulsórias e voluntárias apresentadas. Na sequência são analisados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

##### 4.1 Governos municipais e acesso às informações contábeis

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

Os 300 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 300 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.

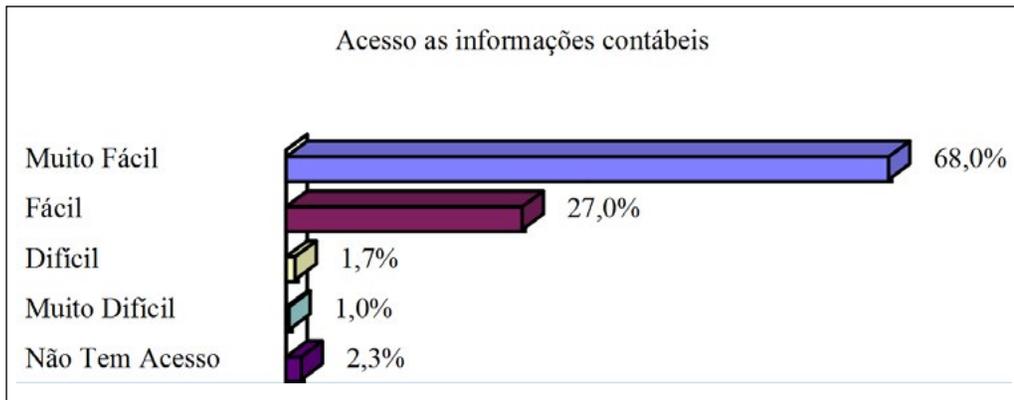
As condições de acesso às informações contábeis nas páginas eletrônicas das entidades públicas podem motivar os usuários a realizar a busca das informações que necessitam para análise das contas públicas.

Para isso foi utilizada uma escala de acesso assim compreendida e descrita:

- a) Muito Fácil: quando acessado o sítio do governo, esse apresentava um único *link* com todas as informações objeto de busca;
- b) Fácil: quando acessado o sítio do governo, esse apresentava um *link* com parte das informações objeto de busca, necessitando realizar busca também em outro local da página eletrônica;
- c) Difícil: quando acessado o sítio do governo, não apresentava um *link* com as informações objeto de busca, estando as informações dispersas em diversos *links* com difícil localização;
- d) Muito Difícil: quando acessado o sítio do governo, as informações objeto de busca estavam ocultas, necessitando realizar busca por palavras-chave na ferramenta de busca da página eletrônica;
- e) Não Tem Acesso: quando o sítio do governo não apresentava nenhum tipo de acesso às informações objeto de busca.

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 às informações contábeis nas páginas 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 possui *link* de acesso às informações na página principal e com fácil visualização. A maioria dos governos possui todos os dados concentrados em um único *link*, o que facilita ao usuário navegar 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 buscadas pelo usuário.

#### 4.2 Evidenciações contábeis divulgadas

O terceiro momento 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 foi divulgada 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. Percebe-se que nenhuma das evidenciações deixou de ser divulgada por todos os governos.

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

Percebe-se que existe grande deficiência nas publicações das evidenciações compulsórias, como, por exemplo: prestação de contas/parecer prévio; Lei de Diretrizes Anual; Plano Plurianual; Orçamento Anual; Balanços, que foram publicados por menos de um terço dos governos pesquisados. 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 esse tipo de evidenciação compulsória.

Esse cenário é preocupante, pois percebe-se que os governos municipais ainda não disponibilizam as suas informações de forma completa nas próprias páginas eletrônicas, depois de 15 anos da obrigatoriedade de disponibilização na página criada pelo Tribunal de Contas da União.

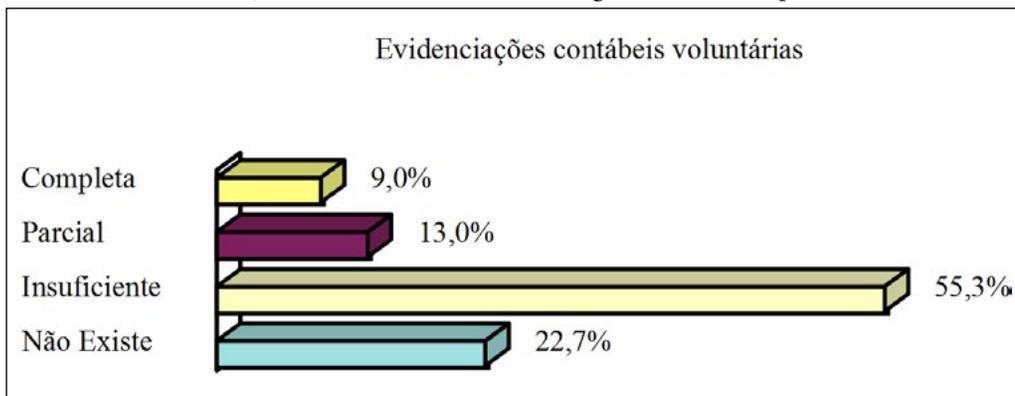
Da mesma forma, torna-se preocupante a ausência de transparência das principais evidenciações definidas pela LRF, que, em seu art. 48, estabelece:

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, como a falta de interesse em aumentar os níveis informacionais.

O Gráfico 3 apresenta as evidenciações voluntárias divulgadas nos sítios dos governos municipais. A indicação na escala como completa, parcial, insuficiente ou não existe é justificada dentro do volume de evidenciações contábeis voluntárias que cada governo apresentou.

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, porque um percentual limitado de governos municipais apresenta 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. Destaca-se que essas evidenciações são consideradas voluntárias, pois, a legislação não obriga a sua publicação, no entanto são muito importantes para uma completa análise dos resultados e patrimônio dos governos.

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 (sic) entidade demonstrar o cumprimento deste *contrato* é por meio das evidenciações contábeis” (BEUREN; SÖTHER, 2009, p. 99).

#### 4.3 Níveis de evidenciação das informações contábeis

Neste tópico são 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         | 32         | 10,7%       |
| Não publicaram         | 28         | 9,3%        |
| <b>Total</b>           | <b>300</b> | <b>100%</b> |
| Totalmente justa       | 98         | 32,7%       |
| Parcialmente justa     | 139        | 46,3%       |
| Não é justa            | 35         | 11,7%       |
| Não publicaram         | 28         | 9,3%        |
| <b>Total</b>           | <b>300</b> | <b>100%</b> |
| Totalmente completa    | 3          | 1,0%        |
| Parcialmente completa  | 241        | 80,3%       |
| Não é completa         | 28         | 9,4%        |
| Não publicaram         | 28         | 9,3%        |
| <b>Total</b>           | <b>300</b> | <b>100%</b> |

Fonte: dados da pesquisa.

Diante dos níveis de evidenciação de Hendriksen e Van Breda (1999), a Tabela 2 apresenta os resultados referentes às informações contábeis compulsórias dos governos municipais estudados. Na primeira categoria analisada observa-se que a maioria das informações apresenta níveis de evidenciação parcial ou totalmente adequada. Esse cenário é idêntico quanto à apresentação das informações de forma justa. De outro modo, em relação à terceira categoria estabelecida, analisando se a informação obtida é completa, somente 1% dos governos a apresenta 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         | 50         | 16,6%       |
| Não publicaram         | 68         | 22,7%       |
| <b>Total</b>           | <b>300</b> | <b>100%</b> |
| Totalmente justa       | 33         | 11,0%       |
| Parcialmente justa     | 145        | 48,3%       |
| Não é justa            | 54         | 18,0%       |
| Não publicaram         | 68         | 22,7%       |
| <b>Total</b>           | <b>300</b> | <b>100%</b> |
| Totalmente completa    | 14         | 4,7%        |
| Parcialmente completa  | 173        | 57,6%       |
| Não é completa         | 45         | 15,0%       |
| Não publicaram         | 68         | 22,7%       |
| <b>Total</b>           | <b>300</b> | <b>100%</b> |

Fonte: dados da pesquisa.

Constata-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 às 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, limitada, difícil de compreender e pouco relevante. Dessa forma, para que possam ser consideradas adequadas, um volume mínimo de informações deveria ser apresentado e serem 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 são 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

| <b>Características qualitativas</b> | <b>Quant.</b> | <b>Freq.</b> |
|-------------------------------------|---------------|--------------|
| Totalmente compreensível            | 165           | 55,0%        |
| Parcialmente compreensível          | 94            | 31,3%        |
| Não é compreensível                 | 13            | 4,4%         |
| Não publicaram                      | 28            | 9,3%         |
| <b>Total</b>                        | <b>300</b>    | <b>100%</b>  |
| Totalmente relevante                | 164           | 54,6%        |
| Parcialmente relevante              | 95            | 31,7%        |
| Não é relevante                     | 13            | 4,4%         |
| Não publicaram                      | 28            | 9,3%         |
| <b>Total</b>                        | <b>300</b>    | <b>100%</b>  |
| Totalmente confiável                | 156           | 52,0%        |
| Parcialmente confiável              | 102           | 34,0%        |
| Não é confiável                     | 14            | 4,7%         |
| Não publicaram                      | 28            | 9,3%         |
| <b>Total</b>                        | <b>300</b>    | <b>100%</b>  |
| Totalmente comparável               | 1             | 0,3%         |
| Parcialmente comparável             | 15            | 5,0%         |
| Não é comparável                    | 256           | 85,4%        |
| Não publicaram                      | 28            | 9,3%         |
| <b>Total</b>                        | <b>300</b>    | <b>100%</b>  |

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 como parcial ou totalmente compreensíveis, relevantes e confiáveis. As informações são possíveis de serem 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 é considerada confiável, pois os governos municipais as apresentam dentro de padrões estabelecidos pelas normas contábeis e são acompanhadas da identificação dos responsáveis pela elaboração e publicação.

Dessa outra forma, é possível inferir que um significativo número de evidenciações contábeis compulsórias não está sendo disponibilizado pelos governos municipais, e que, por um lado, apresentam níveis de evidenciação adequado, justo, e, de outro, incompleto. Da mesma forma, a maioria das informações disponibilizadas é considerada compreensível, relevante, confiável, no entanto não comparável.

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

| <b>Características qualitativas</b> | <b>Quant.</b> | <b>Freq.</b> |
|-------------------------------------|---------------|--------------|
| Totalmente compreensível            | 48            | 16,0%        |
| Parcialmente compreensível          | 138           | 46,0%        |
| Não é compreensível                 | 46            | 15,3%        |
| Não publicaram                      | 68            | 22,7%        |
| <b>Total</b>                        | <b>300</b>    | <b>100%</b>  |
| Totalmente relevante                | 50            | 16,7%        |
| Parcialmente relevante              | 136           | 45,3%        |
| Não é relevante                     | 46            | 15,3%        |
| Não publicaram                      | 68            | 22,7%        |
| <b>Total</b>                        | <b>300</b>    | <b>100%</b>  |
| Totalmente confiável                | 36            | 12,0%        |
| Parcialmente confiável              | 151           | 50,3%        |
| Não é confiável                     | 45            | 15,0%        |
| Não publicaram                      | 68            | 22,7%        |
| <b>Total</b>                        | <b>300</b>    | <b>100%</b>  |
| Totalmente comparável               | 0             | 0,0%         |
| Parcialmente comparável             | 15            | 5,0%         |
| Não é comparável                    | 217           | 72,3%        |
| Não publicaram                      | 68            | 22,7%        |
| <b>Total</b>                        | <b>300</b>    | <b>100%</b>  |

Fonte: dados da pesquisa.

Diante das características qualitativas do IFAC (2010), a Tabela 5 evidencia as limitações significativas da sua presença nas informações contábeis dos governos municipais pesquisados. Observa-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 de modo a serem avaliadas como totalmente comparáveis e 95% não têm nenhuma condição de comparabilidade.

Infere-se que as evidenciações contábeis voluntárias atualmente disponibilizadas nas páginas eletrônicas são insuficientes, apresentam 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 disponíveis 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 nº 101/2000 e da Lei nº 9.755/1998, constatou-se que nenhuma das evidenciações foi divulgada por todos os governos, 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 *adequado, justo e completo*, 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 adequado, justo e completo.

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 ausência da característica de comparabilidade. Nas informações contábeis voluntárias existem limitações significativas quanto a todas as características qualitativas, com destaque à comparabilidade, que é possível de ser realizada somente de forma parcial em 5% das informações apresentadas.

Considerando-se os 300 governos municipais da região Sul analisados, conclui-se que a evidenciação de informações contábeis nas páginas eletrônicas não atende de forma completa as quatro características qualitativas 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 da diminuição dos 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/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.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](http://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](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 BRENDA, 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](http://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.º 5, p. 135-146, jan./jun. 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

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.