

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

BRUNA DOS SANTOS

RELAÇÃO DO NÍVEL DE DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS
DOS MUNICIPIOS DO PARANÁ COM AS SUAS CARACTERÍSTICAS
SOCIOECONÔMICAS

CURITIBA

2018

BRUNA DOS SANTOS

RELAÇÃO DO NÍVEL DE DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DOS
MUNICÍPIOS DO PARANÁ COM AS SUAS CARACTERÍSTICAS
SOCIOECONÔMICAS

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de mestre. Programa de
Mestrado de Contabilidade do Setor de
Ciências Sociais Aplicadas da Universidade
Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Márcio Scherer.

CURITIBA

2018

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS –
SIBI/UFPR COM DADOS FORNECIDOS PELO(A) AUTOR(A)

Bibliotecário: Eduardo Silveira – CRB 9/1921

Santos, Bruna dos

Relação do nível de divulgação das informações contábeis dos municípios do Paraná com as suas características socioeconômicas / Bruna dos Santos.- 2018.

116 p.

Orientador: Luciano Márcio Scherer.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2018.

1. Contabilidade Pública. 2. Normas Contábeis. I. Scherer, Luciano Márcio. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.


CDD 657.61098162

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pela Direção do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **BRUNA DOS SANTOS**, intitulada: **RELAÇÃO DO NÍVEL DE DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ COM AS SUAS CARACTERÍSTICAS SOCIOECONÔMICAS**, após terem inquirido a aune e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua **APROVAÇÃO** no ato da defesa.

A atribuição do título de Mestre está sujeita à homologação pelo Colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca, e ao pleno atendimento das normas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

Curitiba, 23 de Agosto de 2018.


LUCIANO MARCIO SCHERF(UFPR)
(Presidente da Banca Examinadora)


MARI AZEVEDA COSTA(UFPR)


ANDERSON CATAPAN(UFPR)


CLAUDIO MARCELO EDWARDS BARROS(UFPR)

Este trabalho é dedicado a minha mãe, Maria Aparecida Fila, e a minha avó, Dinorah Fontebom Fila (*in memoriam*), que nunca mediram esforços para que eu estudasse. Sem elas eu nada seria.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela minha vida, por me manter forte em meio às dificuldades que passei nesse período de curso e pela oportunidade de iniciar e concluir mais essa etapa.

Agradeço a minha mãe e meus avós que me educaram, mostraram a importância de aprender e estudar sempre, e se importaram comigo e meu bem-estar desde criança. Sou grata por tudo que meus avós fizeram por mim, e pelo que minha mãe ainda faz.

Agradeço muitíssimo o meu orientador, Dr. Luciano Márcio Scherer, por ter me acolhido como sua orientanda no meio do caminho, transmitido seus conhecimentos com paciência e comprometimento em todos os momentos, e assim feito com que eu pudesse atingir o meu objetivo. Sem suas orientações eu jamais teria finalizado essa fase.

Agradeço aos membros da banca examinadora, Mayla Cristina Costa, Claudio Marcelo Edwards Barros e Anderson Catapan, por aceitarem contribuir com essa pesquisa e pelas sugestões produtivas que fizeram na qualificação que tornaram o trabalho melhor.

Agradeço de coração meus amigos Débora Cristine dos Santos e Fernando Sureck Leal que sempre estiveram por perto nesses quase três anos, me motivando, aconselhando e ajudando em tudo que puderam. Eles foram essenciais e verdadeiros amigos, e sei que posso contar com eles para a vida toda.

Agradeço, por fim, as pessoas mais próximas da minha família, por me darem apoio e ânimo para que eu chegasse até o fim.

RESUMO

Esta pesquisa se dispôs a verificar quais características socioeconômicas e políticas são determinantes no nível de evidenciação das informações contábeis dos municípios do Paraná de acordo com as mudanças ocasionadas pela adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas aos Setor Público (NBCASP), em consonância com o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública. A plataforma teórica apresenta a Contabilidade Pública e sua Normatização e estudos anteriores envolvendo a adoção de normas contábeis e a transparência no setor público, bem como pesquisas que abordam a associação entre as características dos entes públicos e divulgação. A partir de uma amostra de 164 municípios do estado do Paraná, com base nos dados divulgados no exercício financeiro de 2016, esta investigação quantitativa e exploratória, testou a relação entre o nível de divulgação das informações contábeis com as suas características socioeconômicas. Primeiramente foi apurado o Índice de Divulgação (ID) para cada um dos municípios, fundamentado nas partes III, IV e V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), sendo a variável dependente do estudo. Depois foram levantadas as variáveis independentes: Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os Municípios, Ativo Total, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Taxa de Alfabetização, População, Grau de Urbanização, *dummy* para reeleição em 2016 e outra para identificar a mesorregião que o município pertence. A análise dos dados foi realizada por meio da estatística descritiva, matriz de correlação e a regressão linear múltipla. A análise descritiva dos dados indica que nenhum dos municípios atendeu em sua totalidade as determinações das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e do MCASP e o maior ID foi de 85%, atingido por três municípios apenas. Com a regressão foi possível identificar que as variáveis taxa de alfabetização, grau de urbanização, PIB *per capita*, Reeleição e a Mesorregião Centro Ocidental Paranaense explicam o índice de divulgação. A taxa de alfabetização influencia negativamente o ID; o grau de urbanização e o PIB *per capita*, como já esperado, tem impacto positivo no índice de divulgação; a *dummy* reeleição confirmou que municípios que tiveram reeleição no ano de 2016 divulgaram menos informações contábeis do que aqueles em que o prefeito não foi reeleito, e a mesorregião Centro Ocidental chamou atenção por apresentar um ID baixo. Novas pesquisas sobre divulgação de informações contábeis no setor público são essenciais para auxiliar o controle social e a administrações dos recursos públicos por parte dos gestores.

Palavras-chave: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, Índice de Divulgação Informações Contábeis, Municípios paranaenses.

ABSTRACT

This research was prepared to verify which socioeconomic and political characteristics are determinant in the level of disclosure of the accounting information of the municipalities of Paraná according to the changes caused by the adoption of Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP), in line with the convergence process to the international standard of public accounting. The theoretical platform presents Public Accounting and its Normatization and previous studies involving the adoption of accounting standards and transparency in the public sector, as well as researches that address the association between the characteristics of public entities and disclosure. From a sample of 164 municipalities in the state of Paraná, based on data released in fiscal year 2016, this quantitative and exploratory research tested the relationship between the level of disclosure of accounting information and its socioeconomic characteristics. First, the Disclosure Index (ID) was calculated for each of the municipalities, based on parts III, IV and V of the Manual of Accounting Applied to the Public Sector (MCASP), the dependent variable of the study. Then, the independent variables were: Budgetary Revenue, Transfers of resources to the Municipalities, Total Assets, PIB per capita, Firjan Municipal Development Index, Literacy Rate, Population, Degree of Urbanization, dummy for re-election in 2016 and another for identify the mesoregion that the municipality belongs to. Data analysis was performed using descriptive statistics, correlation matrix and multiple linear regression. The descriptive analysis of the data indicates that none of the municipalities met in full the determinations of Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP) and the MCASP and the highest ID was 85%, reached by only three municipalities. With the regression it was possible to identify that the variables of literacy rate, degree of urbanization, PIB per capita, Reelection and the mesoregion western center of Paraná explain the rate of dissemination. The literacy rate has a negative influence on ID; the degree of urbanization and GDP per capita, as already expected, has a positive impact on the rate of disclosure; the Dummy reelection confirmed that municipalities that had re-election in the year 2016 reported less accounting information than those in which the mayor was not reelected, and the mesoregion western center of Paraná called attention for presenting a low ID. New research on disclosure of accounting information in the public sector is essential to assist the social control and administration of public resources by managers.

Keywords: Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector, Disclosure Index Accounting Information, Municipalities of Paraná.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Estudos envolvendo Contabilidade Pública no Portal de Periódicos CAPES/MEC	20
Tabela 2: Estudos envolvendo as NBCASP no Portal de Periódicos CAPES/MEC	21
Tabela 3: Estudos envolvendo Contabilidade Pública e o Paraná no Portal de Periódicos CAPES/MEC	62
Tabela 4: Municípios do Paraná por quantidade de habitantes	63
Tabela 5: Municípios do Paraná por IDH-M.....	64
Tabela 6: Índice de Divulgação Médio da Parte III do MCASP	74
Tabela 7: Índice de Divulgação Médio da Parte V do MCASP	76
Tabela 8: Classificação dos entes públicos conforme o índice de divulgação	78
Tabela 9: Estatística descritiva das variáveis	80
Tabela 10: Municípios com prefeitos reeleitos em 2016 x ID	83
Tabela 11: Quantidade de municípios por mesorregião	84
Tabela 12: ID médio por mesorregião	85
Tabela 13: Município por quartil e mesorregião	85
Tabela 14: Correlação com a variável dependente	88
Tabela 15: Resultados da Regressão Variável Dependente ID	91
Tabela 16: ID dos municípios da mesorregião Centro Ocidental.....	96

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil.....	33
Quadro 2: Normas Internacionais de Contabilidade Pública.....	36
Quadro 3: Convergência das IPSAS X NBC T	38
Quadro 4: NBCT SP editadas pelo CFC	40
Quadro 5: Resoluções revogadas com a NBC TSP EC.....	43
Quadro 6: NBC TSP publicadas em 2016 e 2017	44
Quadro 7: MCASP aplicado pela STN.....	45
Quadro 8: Estrutura do Plano de Contas	48
Quadro 9: Estratégia metodológica da pesquisa.....	58
Quadro 10: Formação da Amostra Final	65
Quadro 11: Partes do MCASP para formação do Índice de Divulgação.....	66
Quadro 12: Variáveis Independentes.....	67

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Estrutura de validade preditiva	60
---	----

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AMMOC	Associação de Municípios do Meio Oeste
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COREDE-FO	Conselho Regional de Desenvolvimento da Fronteira Oeste
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DF	Distrito Federal
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FRA	Função Regressão Amostral
FUNDEB	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
GA	Grupo Assessor
IAO	Índice de Abertura Orçamentária
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IDH-M	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IFAC	<i>International Federation of Accountant</i>
IFDM	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPARDES	Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IQM	Índice de Qualidade dos Municípios
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público

NGP	Nova Gestão Pública
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
PPP	Parcerias Público-Privadas
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SIMAFAL	Sistema Integrado de Gestão Financeira para a América Latina e Caribe
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
USAID	Agência dos Estados Unidos para o Desenvolvimento Internacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	19
1.2 OBJETIVOS	19
1.2.1 Objetivo Geral.....	19
1.2.2 Objetivos Específicos	19
1.3 JUSTIFICATIVAS PARA O ESTUDO	20
1.4 CONTRIBUIÇÃO ESPERADA.....	24
1.5 LIMITAÇÃO DO ESTUDO	24
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	25
2 REFERENCIAL TEÓRICO	26
2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	26
2.2 NORMATIZAÇÃO EM CONTABILIDADE PÚBLICA	34
2.2.1 <i>International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)</i>	34
2.2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).....	39
2.2.3 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).....	44
2.3 ESTUDOS ANTERIORES.....	50
2.3.1 Estudos com abordagem na adoção das IPSAS e das NBCASP	50
2.3.2 Estudos com abordagem na transparência no Setor Público	53
2.3.3 Estudos com abordagem na associação entre características dos entes públicos e divulgação.....	55
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	58
3.1 CATEGORIZAÇÃO DA PESQUISA QUANTO ÀS ESTRATÉGIAS E DESENHO DA PESQUISA.....	58
3.2 DELINEAMENTO DA PESQUISA	60
3.3 DEFINIÇÃO DA AMOSTRA E COLETA DE DADOS	61
3.4 VARIÁVEIS E HIPÓTESES DE PESQUISA	65
3.5 MÉTODOS ESTATÍSTICOS UTILIZADOS.....	72
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	74
4.1 DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS CONFORME AS EXIGÊNCIAS ESTABELECIDAS PELAS NBCASP E O MCASP	74
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA	77
4.2.1 Caracterização dos entes públicos conforme índice de divulgação	77

4.2.2 Análise das variáveis	80
4.3 ESTATÍSTICA INFERENCIAL	86
4.3.1 Teste de Normalidade	86
4.3.2 Matriz de Correlação.....	87
4.3.3 Relação entre o índice de divulgação e as características dos entes públicos	89
5 CONCLUSÕES	98
REFERÊNCIAS	103
APÊNDICES	113

1 INTRODUÇÃO

As informações contábeis são essenciais para orientar as decisões de investimento, financiamento e subsidiar previsões da situação financeira e econômica de uma organização. Devido a essa utilidade, a contabilidade passa por uma intensa mudança com o objetivo de tornar as informações geradas mais confiáveis e compreensíveis, além de promover a homogeneização da divulgação dessas informações (Nascimento, Botelho & Lima, 2011). As normas internacionais de contabilidade agregam relevância às informações contábeis divulgadas e incremento informacional as demonstrações financeiras, por isso teve início o processo de convergências das normas brasileiras aos padrões internacionais. Este processo tem potencial de gerar impactos nos procedimentos contábeis e melhoria das informações disponibilizadas aos seus usuários (Castro, 2016; Nascimento et al., 2011).

Os Estados Unidos foram o primeiro país a se preocupar com a elaboração de uma estrutura para edição e publicação de normas contábeis, com a criação do FASB - *Financial Accounting Standards Board*, em 1973. Nesse mesmo ano foi formado o IASC - *International Accounting Standards Committee* com o objetivo de formular e publicar, de forma independente, um novo padrão de normas contábeis internacionais que pudessem ser mundialmente aceitas. Em 2001, foi constituído o IASB - *International Accounting Standards Board*, na estrutura do IASC, para melhorar os pronunciamentos anteriormente emitidos pelo IASC. O IASB hoje possui *status* de regulador internacional e vários países estão convergindo para seus padrões de contabilidade, inclusive o Brasil (Castro, 2016).

Inicialmente as normas internacionais de contabilidade eram voltadas para a área societária, mas, como no setor público também havia a necessidade de harmonização de normas, foi constituído em 1977 o IFAC – *International Federation of Accountants*, que, além de incentivar e apoiar a realização de auditorias de alta qualidade, é uma organização mundial que serve ao interesse público e emite pronunciamentos voltados para a área pública. Essas normas contábeis para utilização no setor público são as chamadas IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*, elaboradas com base nos pronunciamentos do IASB, as IFRS – *International Financial Reporting Standards*. As IPSAS adotam o regime de competência para registro de atos e fatos administrativos, estabelecem diretrizes de reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação dos atos e fatos contábeis (Castro, 2016; Santos, 2015).

No Brasil, as finanças e a contabilidade pública evoluem desde a proclamação da república, mas a partir da década de 1960 que a necessidade de aperfeiçoamento se mostrou evidente, motivada por um período de crise econômica e institucional (Macêdo & Klann, 2014).

Atualmente há a implantação de um novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, convergindo as práticas vigentes aos padrões internacionais, motivada pela reforma que o setor público tem passado em todo mundo, conhecida como o movimento da “Nova Gestão Pública” que atua, excessivamente, na contabilidade governamental, em seus sistemas financeiros e de medição de desempenho do exercício (Castro, 2016; Macêdo & Klann, 2014).

Para Castro (2016), o processo de convergência no setor público teve início em 2007, com a criação do Comitê Gestor de Convergência no Brasil, que teve a função inicial de traduzir e validar as IPSAS e elaborar e discutir minutas para a implantação das normas internacionais no país. Em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a portaria nº 184, que trata das diretrizes a serem observadas pelos entes públicos em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis para torná-los convergentes com as normas internacionais (Melo & Ayres, 2014). Essa portaria determinou que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) teria que identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pelo IFAC e às normas brasileiras editadas pelo CFC, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e o Plano de Contas Nacional, e adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil (Castro, 2016). A Portaria nº 184 de 2008 ainda expõe que “a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos” (Portaria n. 184, 2008).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu também em 2008 as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) elaboradas com base nas IPSAS. O foco das NBCASP, que convergem com as IPSAS, é o resgate da contabilidade patrimonial, evidenciando que o objeto da contabilidade pública é o patrimônio e não somente o controle orçamentário. Assim, em 2008, a STN editou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) que é o instrumento que incorpora regras constantes nas NBCASP com algumas regras das IPSAS, e tem como objetivo padronizar os procedimentos contábeis (Castro, 2016; Machado, Freytag & Maliski, 2012).

De acordo com Feijó e Bugarim (2008) uma das críticas a contabilidade pública tradicional é o fato dela ser focada no orçamento e em assegurar a conformidade com os aspectos legais. O objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio, seja ela privada ou pública, e assim esse patrimônio deve ser registrado e controlado pelo ente público, o que não é possível realizar com uma contabilidade voltada apenas ao aspecto orçamentário (Feijó & Bugarim, 2008; Kutianski, 2015). Com as NBCASP, a Contabilidade Pública está passando a evidenciar

também o aspecto patrimonial, possibilitando a apresentação de demonstrações mais transparentes, comparáveis e que forneçam adequada prestação de contas da aplicação dos recursos públicos. As normas contribuem para o fortalecimento e uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, de modo que a contabilidade pública reflita a essência das transações governamentais e o impacto no patrimônio (Castro, 2016; Macêdo & Klann, 2014).

A harmonização, segundo Santos e Alves (2015) tem o objetivo de melhorar e aperfeiçoar a contabilidade pública com foco na maior transparência, responsabilidade e controle, fornecendo aos usuários informações úteis sobre o desempenho dos entes públicos. A adoção de regras internacionais leva a uma significativa melhoria na qualidade dos relatórios financeiros gerados pelos órgãos públicos, e conseqüentemente, na informação divulgada referente a alocação dos recursos públicos, além da comparação dentro do setor público global ser facilitada (Santos & Alves, 2015).

De acordo com Passos (2012) a transparência deve permear a administração pública, pois aproxima o Estado e a sociedade e amplia o nível de acesso do cidadão às informações sobre a gestão pública. Com a Constituição de 1988, aspectos da administração pública foram aprimorados com o objetivo de tornar as ações governamentais mais transparentes. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi outra ferramenta relevante no processo de melhoria e aumento da transparência, impondo normas, limites e restrições para planejamento e controle. A LRF enfatiza a importância dessa transparência das contas públicas e a publicação de relatórios em meios eletrônicos, para que essa informação seja o pressuposto de um controle externo, realizado pela sociedade (Cruz, Ferreira, Silva, & Macedo, 2012).

O governo deve fornecer meios para que as informações sobre a gestão da entidade sejam disponíveis de forma confiável aos usuários e seus interesses sejam satisfeitos, ou seja, a gestão pública tem a obrigação de informar, por meio da divulgação de informações de caráter financeiro, econômico e fiscal, minimizando a desigualdade informacional entre as partes (Cruz, 2010). Pode-se dizer, segundo Callegário (2015), que uma gestão transparente tem como principais características o acesso às informações de forma compreensível para todo cidadão e a abertura para sua participação no governo. No contexto da transparência fiscal, significa a possibilidade de acompanhamento claro da execução orçamentária e das finanças públicas. No entanto, é preciso que as informações disponibilizadas sejam capazes de comunicar o real sentido que expressam (Cruz, 2010).

As informações providas da contabilidade, para Prux (2012), proporcionam o acompanhamento permanente da situação do órgão público. As demonstrações contábeis são o

principal meio de divulgação e controle da aplicação dos recursos públicos, e tem o objetivo de reduzir a assimetria informacional entre os gestores, população e outros usuários da informação. Assim, a evidenciação contábil ou *disclosure* é um dos meios para o cidadão analisar e controlar como os recursos públicos estão sendo aplicados (Castro, 2016). Porém, segundo Dantas; Zendersky e Niyama (2005), evidenciação não significa apenas divulgar, e sim divulgar com qualidade, oportunidade e clareza. Desta forma, verifica-se a relevância da adoção das NBCASP para a efetiva evidenciação das informações contábeis no setor público com as características necessárias.

Pesquisas tentam explicar os diferentes níveis de evidenciação de informações na gestão pública. Estudos que associam características das entidades públicas e o nível de divulgação supõem que entes maiores e mais desenvolvidos possuem melhores condições econômicas, sociais, políticas e tecnológicas para divulgar mais informações sobre a gestão pública (Castro, 2016). Cruz (2010) buscou verificar o nível de transparência das informações divulgadas nos portais eletrônicos dos grandes municípios brasileiros e as características que podem explicar a transparência. Em sua pesquisa, foi relacionado o nível de transparência da gestão pública com as variáveis região, localização, filiação partidária do gestor municipal, acessibilidade dos sites, e indicadores como o Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*, Receita Orçamentária, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), taxa de alfabetização, Índice Firjan, entre outros, e concluiu-se que existe associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência.

Estudo realizado por Cruz, Silva e Santos (2009), com o objetivo de verificar o nível de transparência fiscal nos sites dos maiores municípios do Rio de Janeiro, assim como os fatores que influenciavam a divulgação de informações, revelou baixos níveis de transparência fiscal eletrônica, e relações positivas e significativas com as variáveis população, receita orçamentária, taxa de alfabetização, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) e Índice de Qualidade dos Municípios (IQM). Lock (2003) investigou a transparência em capitais e municípios do interior do Brasil e identificou que há relação entre os níveis de transparência apresentados nos *sites* oficiais e os indicadores populacionais e educacionais dos municípios analisados, como, por exemplo, a taxa de alfabetização. Já Avelino (2013) buscou identificar as características que esclarecem o nível de *disclosure* voluntário de municípios de Minas Gerais em seus portais eletrônicos. A análise permitiu identificar cinco variáveis explicativas para o nível de divulgação: tamanho, englobando população, receita orçamentária e transferências de recursos da União para os municípios, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), e a filiação partidária do gestor municipal.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Diante do exposto, verificou-se uma lacuna nos estudos relacionados à divulgação de informações no setor público e as características dos órgãos públicos. A maioria dos estudos analisa as características dos entes e a divulgação de informações gerais ou a divulgação voluntária, e poucos estudam a divulgação de informações contábeis de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a relação com as características sociais, políticas e econômicas das entidades. Além disso, em municípios do Estado do Paraná não se identificou nenhum estudo relacionado com o tema. Assim, levando em consideração essa falha na literatura e que os entes públicos brasileiros têm características sociais, políticas e econômicas distintas, o presente estudo busca discutir a seguinte questão: **Quais características socioeconômicas e políticas dos municípios do estado do Paraná possuem relação com o nível de *disclosure* das informações contábeis divulgadas de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desse estudo consiste em investigar as características socioeconômicas e políticas determinantes do nível de evidenciação das informações contábeis dos municípios do Paraná de acordo com as mudanças ocasionadas pela adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas aos Setor Público (NBCASP), em consonância com o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar o nível de evidenciação das informações contábeis dos municípios do Paraná, com base no exercício financeiro de 2016, conforme as exigências estabelecidas no MCASP, por meio da apuração de um Índice de Divulgação para cada componente da amostra.

- b) Levantar as características socioeconômicas e políticas dos municípios do estado do Paraná.
- c) Determinar as características socioeconômicas e políticas que explicam o Índice de Divulgação de informações contábeis dos municípios do Paraná.

1.3 JUSTIFICATIVAS PARA O ESTUDO

De acordo com Castro (2016), existe uma necessidade de maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à área pública. Vários autores defendem a importância da pesquisa empírica com entes públicos porque esse tipo de investigação na área de contabilidade está predominantemente voltada para o setor privado, com poucas evidências para o setor público, e também devido a essencialidade de novas pesquisas para atingir um contexto de desenvolvimento Cruz, 2015). Para Darós e Pereira (2012), a carência de estudos empíricos na área pública no Brasil limita o desenvolvimento de técnicas e práticas de aperfeiçoamento de temas relacionados a contabilidade pública. Ainda, segundo Silva (2011), a contabilidade pública tem sido esquecida nas grades escolares do ensino superior.

Diante das afirmações feitas por Castro (2016), Cruz (2015) e Darós e Pereira (2012), foi realizada uma revisão sistemática da literatura para aferir as assertivas, e verificar se na atualidade ainda existe a necessidade de mais estudos relacionados a contabilidade pública. No Portal de periódicos CAPES/MEC (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior/Ministério da Educação), que é uma biblioteca virtual que reúne e disponibiliza produção científica de qualidade, ao buscar por “Contabilidade Pública”, teve-se o resultado abaixo demonstrado.

Tabela 1

Estudos envolvendo Contabilidade Pública no Portal de Periódicos CAPES/MEC

Estudos com a busca por "Contabilidade Pública" no Portal Periódicos CAPES/MEC			
Data de publicação	Tipo de material	Idioma	Quantidade
Qualquer ano	Todos os itens	Qualquer idioma	173
Qualquer ano	Artigos	Qualquer idioma	168
Últimos 5 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	98
Últimos 5 anos	Artigos	Qualquer idioma	97
Últimos 2 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	26
Últimos 2 anos	Artigos	Qualquer idioma	26
Último ano	Todos os itens	Qualquer idioma	15
Último ano	Artigos	Qualquer idioma	15

Estudos com a busca no título por "Contabilidade Pública" no Portal Períodos CAPES/MEC			
Data de publicação	Tipo de material	Idioma	Quantidade
Qualquer ano	Todos os itens	Qualquer idioma	27
Qualquer ano	Artigos	Qualquer idioma	27
Últimos 5 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	15
Últimos 5 anos	Artigos	Qualquer idioma	15
Últimos 2 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	2
Últimos 2 anos	Artigos	Qualquer idioma	2
Último ano	Todos os itens	Qualquer idioma	2
Último ano	Artigos	Qualquer idioma	2

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do levantamento

Outra busca foi realizada apenas com a palavra “contabilidade” revelando um total de 6.225 (seis mil, duzentos e vinte e cinco) estudos. Pode-se notar que realmente há poucos estudos que envolvem a contabilidade pública se comparado a estudos somente relacionados à contabilidade. Além disso, os últimos anos chamam a atenção por indicar menos de 30 (trinta) pesquisas no portal analisado.

Na tabela 2 estão os estudos do Portal de Periódicos CAPES/MEC que abrangem as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público.

Tabela 2

Estudos envolvendo as NBCASP no Portal de Periódicos CAPES/MEC

Estudos com a busca por "Normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público" no Portal Períodos CAPES/MEC			
Data de publicação	Tipo de material	Idioma	Quantidade
Qualquer ano	Todos os itens	Qualquer idioma	25
Qualquer ano	Artigos	Qualquer idioma	25
Últimos 5 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	16
Últimos 5 anos	Artigos	Qualquer idioma	16
Últimos 2 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	2
Últimos 2 anos	Artigos	Qualquer idioma	2
Último ano	Todos os itens	Qualquer idioma	2
Último ano	Artigos	Qualquer idioma	2

Estudos com a busca no título por "Normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público" no Portal Períodos CAPES/MEC			
Data de publicação	Tipo de material	Idioma	Quantidade
Qualquer ano	Todos os itens	Qualquer idioma	6
Qualquer ano	Artigos	Qualquer idioma	6
Últimos 5 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	3
Últimos 5 anos	Artigos	Qualquer idioma	3
Últimos 2 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	0
Últimos 2 anos	Artigos	Qualquer idioma	0
Último ano	Todos os itens	Qualquer idioma	0
Último ano	Artigos	Qualquer idioma	0

Estudos com a busca por "NBCASP" no Portal Períodos CAPES/MEC

Data de publicação	Tipo de material	Idioma	Quantidade
Qualquer ano	Todos os itens	Qualquer idioma	22
Qualquer ano	Artigos	Qualquer idioma	22
Últimos 5 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	18
Últimos 5 anos	Artigos	Qualquer idioma	18
Últimos 2 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	1
Últimos 2 anos	Artigos	Qualquer idioma	1
Último ano	Todos os itens	Qualquer idioma	1
Último ano	Artigos	Qualquer idioma	1
Estudos com a busca no título por "NBCASP" no Portal Períodos CAPES/MEC			
Data de publicação	Tipo de material	Idioma	Quantidade
Qualquer ano	Todos os itens	Qualquer idioma	3
Qualquer ano	Artigos	Qualquer idioma	3
Últimos 5 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	3
Últimos 5 anos	Artigos	Qualquer idioma	3
Últimos 2 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	0
Últimos 2 anos	Artigos	Qualquer idioma	0
Último ano	Todos os itens	Qualquer idioma	0
Último ano	Artigos	Qualquer idioma	0

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do levantamento

Pesquisas que tem foco nas NBCASP são ainda inferiores. Desta forma, é possível constatar que a Contabilidade Pública precisa ser mais estudada para auxiliar e possibilitar o aperfeiçoamento de técnicas e práticas contábeis nesse setor. Assim, essa pesquisa justifica-se, de forma teórica, por contribuir para o enriquecimento do conhecimento na área de Contabilidade Pública.

A convergência às normas internacionais de contabilidade pública, segundo Souza (2009) demanda modificações e adequações muitas vezes complexas, como a alteração de critérios contábeis e a implementação de sistemas de custos. Prado e Paiva (2017) identificaram em seu estudo as diversas vantagens trazidas com a convergência no setor público, porém confirmam também que ainda há desafios a serem enfrentados para a sua definitiva aplicação, sendo uma das principais dificuldades a capacitação dos profissionais para a nova fase da contabilidade e a resistência a mudança. Portanto, segundo os autores, deve-se buscar valorizar e atender ainda mais as normas para que o processo de convergência seja concluído e empregado com sucesso, gerando melhores informações e fazendo com que a contabilidade seja uma só e compreensível entre os países (Prado & Paiva, 2017). Assim, justifica-se estudar mais especificamente a convergência as normais internacionais de contabilidade dentro da área pública e contribuir para sua efetivação.

A contabilidade desempenha um papel ativo no desenvolvimento socioeconômico de um país ou comunidade, por meio de fornecimento de informações para análise da atuação

governamental. Assim, a adoção das IPSAS tornou-se importante para muitos países devido ao aumento da qualidade da informação financeira relatada para os usuários externos (Castro, 2016). Segundo Bellanca (2014), as IPSAS também podem reduzir a influência política, pois a transparência e a comparabilidade das contas públicas aumenta a responsabilidade do governo em melhorar a gestão. Desta forma, é relevante saber se realmente os municípios estão divulgando as informações de acordo com a Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, que são originadas das normas internacionais, para proporcionar uma informação contábil de qualidade para o controle social. A contabilidade realiza um trabalho político e social relevante quando os demonstrativos são elaborados com qualidade, eficácia, eficiência e economia, informando as despesas públicas em favor da sociedade.

Mesmo que haja recomendação em textos legais no Brasil acerca do uso de portais eletrônicos para divulgação de informações acerca da gestão pública, as informações relativas ao planejamento, execução e prestação de contas do orçamento das diversas esferas governamentais não são disponibilizadas com uniformidade, de modo que se pode observar portais com uma significativa quantidade de relatórios e outros com reduzida evidenciação (Cruz, Silva & Santos, 2009). Isso revela uma necessidade de investigação mais detalhada da quantidade de informações divulgadas, e de quais fatores podem influenciar uma maior ou menor divulgação.

Silva e Moreira (2006) afirmam que a *internet* já se consolidou como instrumento de comunicação organizacional no setor público, apesar de ainda existir muito espaço para expansão. No entanto, segundo os autores, é necessário que os gestores públicos empreendam esforços para disponibilizar um conteúdo que favoreça a participação popular e o controle social, além de adotar medidas que garantam a acessibilidade do conteúdo. Nesse contexto, outra justificativa para a pesquisa está em contribuir na identificação do nível de divulgação das informações contábeis nos portais dos municípios por meio do índice de divulgação aplicado.

A transparência das contas da administração pública constitui um tema de relevância social, gerencial e financeira. Assim, o estudo se justifica também por mostrar aos estudantes, profissionais e cidadãos quais informações contábeis sobre os entes públicos estão, ou deveriam estar disponíveis para o acesso por meio da *internet*. Além disso, possibilita suscitar o desenvolvimento de cidadãos mais críticos e conscientes, com vistas a uma gestão mais participativa, com o auxílio das informações disponibilizadas (Avelino, Cunha, Lima & Colauto, 2014).

A escolha de prefeituras dos municípios do estado do Paraná como população se deu devido ao pequeno número de pesquisas relacionadas ao tema envolvendo municípios do Paraná, além do interesse da pesquisadora em contribuir para o conhecimento da região. Outra razão foi a diversidade de características dos municípios deste estado que possui entes de pequeno, médio e grande porte e diferentes níveis de desenvolvimento, ou seja, o estado é representativo em número de municípios e em termos de relevância econômica, o que possibilita verificar as diferenças na divulgação de informações contábeis levando em consideração o perfil socioeconômico dos municípios.

1.4 CONTRIBUIÇÃO ESPERADA

A contribuição efetiva deste trabalho está em traçar um perfil dos municípios paranaenses que divulgam mais informações contábeis em seus portais eletrônicos, identificando quais características socioeconômicas e políticas influenciam o nível de divulgação, e o motivo da disponibilização de informações incompletas nas *homepages* oficiais. As pesquisas relacionadas à comunicação de informações no setor público não focam em informações contábeis, e sim em informações gerais ou de caráter voluntário. Assim essa pesquisa se diferencia por envolver dados contábeis obrigatórios e o setor público.

Com a definição das características que determinam a divulgação das informações contábeis, poderão ser verificadas também as características que influenciam o nível de adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Pública, levando em consideração que se há divulgação, ocorreu a adoção das normas, caso contrário, podemos deduzir que o ente não adotou as normas em sua totalidade ou que ele apenas não divulgou adequadamente.

1.5 LIMITAÇÃO DO ESTUDO

Esta pesquisa avalia as características determinantes na divulgação das informações contábeis de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público em municípios do estado do Paraná. Logo, não se avaliaram, nesta pesquisa, os demais entes públicos, tais como os estados, nem municípios de outros estados.

Outra limitação está na aplicação do instrumento de coleta de dados para identificação do índice de divulgação de cada município. A coleta foi feita exclusivamente na *homepage* oficial dos municípios que compõem a amostra do estudo.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta pesquisa está organizada em cinco capítulos. No primeiro estão os tópicos introdutórios como o problema de pesquisa, objetivos geral e específicos, justificativa, a contribuição esperada, limitação do estudo e estrutura da dissertação.

O segundo capítulo mostra a plataforma teórica-empírica que sustenta a importância da proposta e dá suporte à construção das hipóteses de pesquisa. Primeiramente são tratados assuntos relacionados com a Contabilidade no Setor Público, suas características peculiares e normatização internacional e no Brasil. São apresentadas também as IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*, as NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, bem como estudos anteriores relacionados a adoção das IPSAS e das NBCASP, a divulgação de informações nas entidades públicas, e a relação entre o nível de *disclosure* e as características explicativas.

O terceiro capítulo se refere a metodologia da pesquisa em que se evidenciam os procedimentos adotados para alcance do objetivo proposto. Discorre-se a classificação metodológica, o delineamento da pesquisa, a amostra e coleta de dados, as variáveis utilizadas no estudo, as hipóteses e técnica de análise dos dados.

No quarto capítulo são exibidos e discutidos os resultados encontrados. Finalmente, o último capítulo resgata o escopo do estudo, sintetiza os principais achados e aponta sugestões para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção contextualiza os itens que sustentam teoricamente o trabalho. Face ao objetivo proposto, abordam-se os seguintes temas: Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Normatização em Contabilidade Pública, *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), Estudos anteriores com a abordagem na transparência no setor público, adoção das IPSAS e das NBCASP, e associação entre características dos entes públicos e divulgação.

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade tem como objetivo a correta apresentação do patrimônio e análise das causas de suas mutações. As entidades governamentais modificam seu patrimônio diariamente e precisam de registro, acompanhamento e controle dessas alterações para verificarem se suas metas estão sendo atingidas e também prestarem contas da aplicação dos recursos públicos à sociedade e aos órgãos controladores (Lima & Castro, 2007). Assim, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é um ramo da contabilidade que registra, controla, interpreta e informa os fenômenos que afetam as condições orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades da Administração Direta e Indireta dos entes públicos (Pereira, 2009).

No Brasil, as primeiras tentativas visando a implantação de um sistema de contabilidade pública datam de 1808, com a criação do Erário Régio. A partir de 1850, depois de décadas de retrocesso, a contabilidade pública se tornou inoperante. Em 1914, por falta de documentação contábil do tesouro brasileiro, a Inglaterra recusou a concessão de um empréstimo ao Brasil. Assim, formou-se uma comissão para organizar os serviços de contabilidade do tesouro e, em 1922, foram editados dois decretos, um aprovando o Código de Contabilidade Pública e outro instituindo o Regulamento Geral de Contabilidade Pública (Slomski, 2003). A aprovação do Código de Contabilidade da União representou um grande avanço técnico, pois inseriu em um único texto de lei as regras e os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais e outros, que já estavam sendo utilizados pelo governo (Varandas, 2013). Segundo Barbosa (2013), depois de 1922, ocorreram três grandes momentos históricos na contabilidade pública: a edição da Lei nº 4.320/64, a

publicação da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, e o início do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, em 2007.

A principal função da contabilidade no setor público é o controle, ou seja, verificar se os gastos públicos estão de acordo com as peças orçamentárias, se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas e as áreas que necessitam de priorização de investimentos (Melo & Ayres, 2014). No passado, porém, a informação contábil pública limitou-se a prestar contas aos órgãos de controle, deixando, muitas vezes de ser usada para melhorar as negociações públicas. Todavia, a contabilidade deve ser uma ferramenta no processo de planejamento, orçamento, controle e divulgação da gestão a toda sociedade e cumprir a sua finalidade, que, segundo Iudícibus (2000) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar julgamentos com segurança.

Nesse sentido, é despertada uma reflexão sobre para que serve a contabilidade pública e a quem ela interessa. Existe uma nova consciência de que as coisas públicas não dizem respeito apenas aos órgãos públicos e sim a todos os cidadãos, pois eles financiam os entes públicos por meio de pagamento de tributos, e desta forma, são parte do grupo de usuários das informações contábeis do setor público. Os outros usuários são o governo, gestores e representantes e os investidores e credores (Ribeiro, 2014).

Chan (2010) acredita que o objetivo da contabilidade pública é realizar a função social, com vistas a gerir e proteger o dinheiro público. De acordo com o autor, a contabilidade governamental traz benefícios sociais e contribui para o desenvolvimento socioeconômico de um país, por meio do seu efeito sobre a gestão e *accountability* financeira pública. A contabilidade pública eficaz permite gerir as finanças do governo de forma harmoniosa e fornece pistas para que a auditoria previna e detecte má conduta financeira (Chan, 2010). Para Sothe e Scarpin (2010), é na contabilidade pública que a filosofia da *accountability* deve estar mais presente, porque a sociedade elege seus representantes acreditando que eles ajam em seu nome e de forma correta. A discussão sobre as novas normas de contabilidade como instrumento de administração, controle e *accountability* tem aumentado, devido a globalização, a maior demanda por prestação de contas e responsabilização, e a necessidade de uma gestão efetiva dos recursos e melhores serviços públicos (M. C. Xavier & Silva, 2017).

A *accountability* e a transparência do setor público, segundo Piccoli e Klann (2015), são características das NBCASP. Para Vicente, Morais e Neto (2012), as novas demonstrações contábeis exigidas pelas normas ampliam a transparência fiscal, e contribuem para a eficiência do setor público. Além disso, ressaltam que as normas promoveram uma distinção entre o orçamento público e a contabilidade, por meio da adoção do regime de competência utilizado

para os registros do patrimônio, ao contrário do que ocorria até então, onde a atenção estava voltada apenas para o aspecto financeiro do regime de caixa (Vicente *et al.*, 2012). Em complemento, conforme a NBC T 16.1, o conceito de CASP é “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público” (Norma Brasileira Técnica de Contabilidade Pública 16.1, 2008, p. 6). A CASP se diferencia da Contabilidade Pública anterior por seguir os Princípios de Contabilidade estabelecidos na Resolução nº 750/1993, implicando numa mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial (Melo & Ayres, 2014).

Para Xavier e Silva (2017), o principal objetivo da nova contabilidade pública é o fortalecimento do patrimônio como objeto de estudo, e o fato do orçamento deixar de ser o protagonista da Administração Pública. As mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público foram o enfoque patrimonial, o regime de competência para reconhecimento e mensuração dos fatos contábeis e elaboração de demonstrações que evidenciem o reconhecimento dos fatos e sua mensuração. Todas as alterações estão contempladas nas NBCASP emitidas pelo CFC e exploradas pelos atos do STN, principalmente com o estabelecimento dos MCASP (Santos, Souza, Loose, Matos & Oliveira, 2017).

Considerando essa evolução da contabilidade pública, pode-se afirmar que ela tem duas tarefas distintas. A primeira relativa ao controle do patrimônio e a evidenciação da situação financeira, e esse enfoque patrimonial subordina-se a teoria e às normas contábeis. A outra relacionada a execução das receitas e despesa, respeitando as normas de direito financeiro (Xavier & Silva, 2017). Neste contexto a Secretaria do Tesouro Nacional afirma que é importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade pública, o patrimonial e o orçamentário, para interpretar corretamente as informações contábeis (Castro, 2016).

O setor público, em todo mundo, tem passado por reformas, conhecidas como “Nova Gestão Pública (NGP)” e atuam, sobremaneira, na contabilidade governamental, em seus sistemas financeiros e de medição de desempenho do exercício. O objetivo dessa mudança é superar os obstáculos burocráticos para que os gestores possam utilizar os seus recursos limitados de forma mais eficiente (Macêdo & Klann, 2014).

Yamamoto (1999) desenvolveu um estudo em que destaca que a contabilidade tem papel central na Nova Gestão Pública. A implantação da NGP implica no surgimento de novas necessidades de informações para a tomada de decisão pelos gestores governamentais, e a solução para essa demanda corresponde aos estudos desenvolvidos pela IFAC, que incluem o projeto para harmonização contábil internacional (Galera & Bolívar, 2007). As entidades

públicas estão alterando suas demonstrações financeiras para fornecer informações úteis sobre os passivos, dívida, o uso de ativos e os custos dos serviços públicos. Relatórios financeiros de qualidade são essenciais para a implementação de programas de desenvolvimento e para a prestação de contas da utilização dos recursos (Pérez & Hernández, 2003).

O projeto de modernização da gestão das finanças públicas foi impulsionado na década de 1990 sob a iniciativa da Agência dos Estados Unidos para o Desenvolvimento Internacional (USAID) que desenvolveu um modelo de gestão das finanças públicas para os países da região latino-americana e do Caribe. O denominado SIMAFAL – Sistema Integrado de Gestão Financeira para a América Latina e Caribe, incluiu mudanças nas leis do orçamento, nos sistemas de contabilidade e auditoria, e no uso informatizado de informação financeira pública (Pérez & Hernández, 2003).

A harmonização da contabilidade é um processo em que vários países realizam mudanças nos seus sistemas e normas para torná-los compatíveis, começando com a identificação de uma teoria geral da contabilidade e um marco conceitual comum que fundamente as suas normas, considerando a influência dessas normas na economia e as características e peculiaridades de cada país (Amenabar, 2001). A urgência de harmonização contabilística internacional passou a ser sentida ao nível do setor público a partir de uma perspectiva comum: a necessidade de comparar os resultados alcançados pelos diferentes governos, o reforço da qualidade da contabilidade seguindo critérios e princípios internacionais, e uma maior preocupação dos diferentes governos em gerir segundo critérios de *accountability* (Santos & Alves, 2015).

No Brasil, um marco importante para a Contabilidade Pública, segundo Castro (2016), foi a Lei nº 4.320/64, que instituiu normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e do patrimônio da União, Estados e Municípios, e surgiu num contexto de reorganização e reforma da administração pública. Esta lei incentiva a correta execução orçamentária, o equilíbrio entre receitas e despesas, a apresentação padronizada das demonstrações contábeis e o planejamento financeiro (Varandas, 2013).

A contabilidade pública era regida apenas pela Lei nº 4.320/64, que tinha um enfoque puramente orçamentário, mas há algum tempo passa por uma grande mudança, convergindo para a teoria contábil (Macêdo *et al.*, 2010). As alterações têm como objetivo possibilitar a demonstração das variações ocorridas no patrimônio das entidades públicas de forma efetiva, assim como melhorar a governança e transparência. Pode-se dizer, de forma geral, que o “Novo Modelo de Contabilidade Aplicado ao Setor Público” resgata a contabilidade como ciência e seu objeto de estudo, o patrimônio público (Feijó & Bugarim, 2008; Kutianski, 2015).

Até meados da década de 80 as finanças públicas brasileiras eram gravemente desorganizadas estruturalmente, inexistindo instrumentos adequados de planejamento, execução e controle financeiro. Devido às fortes pressões em busca de um ajuste fiscal, criou-se em 1986, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade do Poder Executivo e, em 1987, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI (Scarpin & Soares, 2010).

Com a evolução da sociedade e o processo democrático após a ditadura militar, novas exigências emergiram e uma nova Constituição Federal (CF) foi promulgada, atribuindo mais responsabilidades aos entes da federação, principalmente aos municípios, os quais foram incumbidos de gerir os recursos para atender, da melhor forma possível, os anseios de seus munícipes (Pequeno, 2013; Xavier, 2007).

A Constituição Federal do Brasil de 1988 trouxe artigos que versam sobre o orçamento público (Lei Orçamentária Anual - LOA), as diretrizes orçamentárias (Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO) e o planejamento de longo prazo (Plano Plurianual – PPA), com o propósito de orientar como o gestor público deve proceder quanto à maneira de registrar os planos de direcionamento dos recursos públicos, delimitando prazos e evidenciando características para cada um destes dispositivos legais (Macêdo & Klann, 2014).

Em 2000 foi promulgada a Lei Complementar nº 101/2000, LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, que está em consonância com os novos paradigmas da administração pública, diferenciada pela inclusão de funções mais gerenciais e da participação popular no processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas (Pequeno, 2013). Para Macêdo e Klann (2014), a LRF tem como um dos pilares a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais. A relação entre a Contabilidade e a LRF está no objetivo da contabilidade de fornecer informações sobre o patrimônio público a seus diversos usuários, e contribuir para a evidenciação das informações sobre a gestão pública (Lima, Santana, & Guedes, 2009).

A LRF, segundo Pequeno (2013), se apoia em princípios como o planejamento, que deve ser condição prévia aos atos do governo; a transparência no uso de recursos públicos, como um instrumento de divulgação de informações compreensíveis; e a participação popular nas decisões de políticas públicas que deve ser incentivada, para disciplinar a gestão dos recursos públicos imputando maior responsabilidade aos seus gestores. A LRF trouxe para o contador a responsabilidade no fornecimento de informações com transparência para a contribuir para o controle exercido pela sociedade (Pequeno, 2013).

Segundo o Instituto Brasileiro de Administração Municipal, a Lei de Responsabilidade Fiscal visa disciplinar o comportamento do gestor público à luz dos princípios éticos da Administração como o planejamento, equilíbrio financeiro, economicidade, produtividade, transparência, controle e responsabilidade, e com seu advento novas responsabilidades foram incorporadas aos gestores públicos. Complementando, para Xavier (2007), ela estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, e, nesse novo ambiente, a eficiência, a eficácia, a produtividade e a transparência constituem as metas a serem alcançadas pelas organizações públicas, forçando os gestores a se adequarem a essa nova realidade, atendendo à legislação, e principalmente, os anseios informacionais dos cidadãos. Com a vigência da LRF em 2000, essas responsabilidades passaram a ser objeto de punição pela falta de critérios na aplicação dos Instrumentos de Contabilidade, Planejamento e Transparência (Xavier, 2007).

Nas últimas décadas foram formuladas propostas de reforma dos modelos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e como parte desse processo de mudança e evolução, a Contabilidade vem se submetendo a discussões e debates que possuem como cerne a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública com as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público (Melo & Ayres, 2014). A convergência contribui para uma atuação transparente e responsável da administração pública, devido a uniformização e harmonização dos procedimentos contábeis que levam a disponibilização de informações mais claras e entendíveis (Melo & Ayres, 2014).

Em março de 2004, segundo Passos (2012), o CFC, enquanto órgão regulador de práticas contábeis no Brasil e membro do IFAC, editou a Portaria CFC nº 37/2004, que instituiu o Grupo de Estudos voltado para a área pública com a finalidade de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, integrando-se a esse grupo profissionais de contabilidade vinculados à área pública, em especial a STN e a Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda. Para Varandas (2013), a função inicial desse grupo técnico era a tradução das IPSAS e a partir de 2010, elaborar e discutir minutas para implantação das normas internacionais no Brasil. Os objetivos desse grupo consistiam em fazer com que a área pública fosse dotada de normas que possam fornecer a orientação contábil, dentro dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, e avance na consolidação e integração com as Normas Internacionais (Passos, 2012).

A Portaria nº 184 de 2008, da Secretaria do Tesouro Nacional, formalizou legalmente a necessidade de adoção de práticas adequadas aos modelos internacionais, dispondo sobre novas diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto às práticas contábeis. Em 2008 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), visando contribuir para o fortalecimento e a uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, cumprindo os aspectos legais e formais e também refletindo a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio (Lima *et al.*, 2009; Melo & Ayres, 2014). Apesar da edição das NBCASP, o modelo contábil adotado hoje na União, nos estados-membros, no Distrito Federal e nos municípios é sustentado ainda pelos preceitos da Lei Complementar nº 4.320/64, assim, estão havendo conflitos entre a legislação vigente e as Normas Internacionais de Contabilidade (Borges, 2012). A adoção das NBCASP vem reforçar este modelo e fortalecer a credibilidade da informação, facilitando o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, o que possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos (Melo & Ayres, 2014).

No mesmo ano o CFC instituiu uma parceria com a STN que apresentou a primeira edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) (Nunes & Lima, 2017). Um ponto importante sobre o MCASP, segundo Nunes e Lima (2017), é que em vários casos ele faz referência às IPSAS não convergidas pelo CFC e promove diretamente a interpretação e adequação. Na 7ª edição ainda consta a possibilidade de utilização das IPSAS de forma residual, mesmo que não tenham sido adotadas pelo CFC nem pelo MCASP. Com base na quinta edição do MCASP foi determinada a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP até o término do exercício de 2014 para todos os entes da Federação (Sasso, 2017).

Em 2009, a Lei Complementar nº 131/2009, que ficou conhecida como Lei de Transparência, acrescentou dispositivos a LRF e determinou a obrigatoriedade de disponibilização em meios eletrônicos, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Cruz, 2010).

Outro marco evolutivo foi a tradução das IPSAS para o português, em 2012, que foi conduzida pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Neste mesmo ano, em julho, a STN editou uma portaria para estabelecer prazos para a adoção do MCASP e em dezembro publicou a portaria nº 753, prorrogando o prazo para o exercício de 2014 (Castro, 2016).

Em outubro de 2016 o CFC divulgou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) - Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público, reforçando a necessidade de padronização e acentuando que o principal usuário da informação contábil é o cidadão (Xavier & Silva, 2017). Foram ainda publicadas 5 (cinco) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e conforme cronograma do Grupo Assessor (GA) do CFC para a área contábil, serão publicadas mais 12 (doze) normas até 2018, e as demais normas, completando a convergência, até 2021 (Giroto, 2016; Xavier & Silva, 2017).

Para melhor demonstrar a evolução história da contabilidade pública no Brasil, o quadro abaixo resume a temporalidade dos principais fatos.

Quadro 1: Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil

Período	Fato
1964	Lei 4.320/64 – Lei de Direito Financeiro
1986	Criação da Secretaria do Tesouro Nacional
1997	Publicação das IPSAS pelo IFAC
2000	Publicação da LC 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal
2008	Publicação da Portaria nº 184 – Portaria da Convergência
2008	Publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
2008	Apresentação da 1ª edição do MCASP
2009	Publicação da LC 131/2009 – Normas sobre Transparência
2012	Publicação das IPSAS traduzidas para o português
2014	Implantação obrigatória do PCASP por todos os entes da Federação
2015	Informações divulgadas em um novo padrão de contabilidade
2016	Publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual e mais 5 normas

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2013) e Conselho Federal de Contabilidade (2016)

No Brasil, visando aperfeiçoar as informações contábeis, se encontra em andamento a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, objetivando elevar a transparência na gestão pública e possibilitar a comparabilidade das informações produzidas (Diniz, Silva, Santos, & Martins, 2015). Segundo Haller e Kepler (2002), as normas internacionais de contabilidade só cumprirão o objetivo de fiabilidade e comparabilidade da informação contábil quando corretamente interpretadas e aplicadas por quem elabora e prepara as demonstrações financeiras.

2.2 NORMATIZAÇÃO EM CONTABILIDADE PÚBLICA

Baseadas nas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor privado, surgiram as chamadas IPSAS, que são as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, e se tornaram referências internacionais para avaliar as práticas contábeis do governo em todo o globo (Diniz, Silva, Santos, & Martins, 2015). No Brasil, o CFC publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, alicerçadas nas IPSAS para o fortalecimento e a uniformização de procedimentos contábeis em âmbito nacional, e assim foi elaborado o MCASP para dar suporte a execução das normas (Lima, Santana, & Guedes, 2009).

2.2.1 *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*

No setor público, assim como ocorreu com o IFRS, foi identificada a necessidade de uma contabilidade internacionalmente padronizada, para permitir comparações das demonstrações entre os países e uma maior transparência (Callegário, 2015). Para Diniz *et al.* (2015), as reformas na contabilidade pública no âmbito internacional foram realizadas a fim de superar as limitações do modelo burocrático e possibilitar uma utilização mais eficiente dos recursos.

A internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público iniciou-se com a fundação da Federação Internacional de Contadores – IFAC, na Alemanha, no 11º (décimo primeiro) Congresso Mundial de Contadores, em 1977, com o propósito de fortalecer mundialmente a contabilidade do setor público (Prado & Paiva, 2017). O IFAC é uma organização mundial empenhada em proteger o interesse público, que apoia o desenvolvimento de todos os setores da profissão contábil em todo mundo, e lançou não só as normas de auditoria, mas também as normas internacionais de contabilidade para todas as entidades do setor público (Araújo & Martins, 2016; Macêdo & Klann, 2014; Zeff, 2007). Atualmente, tem a adesão de 134 (cento e trinta e quatro) membros e 21 (vinte e um) sócios em 120 (cento e vinte) países, incluindo dois órgãos do Brasil, o CFC e o IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) e muitos outros da região latino-americana (Scarpin & Soares, 2010).

Segundo Niyama (2010), a missão da IFAC é intensificar o relacionamento da profissão contábil em nível mundial, contribuir para o desenvolvimento da economia internacional, estabelecer e promover a aderência à elevada qualidade técnica dos padrões

profissionais e representar a profissão em assuntos de interesse público. Para cumprir essa missão, a IFAC constituiu o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) para criar normas contábeis de qualidade e serem utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis pelas entidades do setor público (Prado & Paiva, 2017).

De acordo com a STN (2013) são diversos os benefícios gerados com a adoção dos procedimentos e normas internacionais, como: geração de informação útil para a tomada de decisão dos gestores, comparabilidade entre os entes da federação e entre diferentes países, melhoria no processo de prestação de contas, registro e acompanhamento de fatos que afetam o patrimônio antes de serem contemplados no orçamento, implantação do sistema de custos no setor público e elaboração do balanço do setor público nacional, conforme previsto na LRF, e reconhecimento do profissional contábil no setor público. Para Hoek (2005), as consequências da convergência são a ampliação da competitividade do país e a valorização do cidadão, que é o principal usuário das contas públicas.

As IPSAS, para Callegário (2015), são normas contábeis próprias para entidades governamentais que se baseiam na IFRS. A adoção das IPSAS pode proporcionar maior eficiência e eficácia na auditoria e análise de relatórios financeiros governamentais, pois são adotadas regras comuns em todo o mundo nesses relatórios e eventos similares (Callegário, 2015). Para o CFC (2010):

As IPSAS são as normas internacionais, em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contábeis por entidades do Setor Público. A tradução dessas Normas para o português, trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, é um produto da ação conjunta do CFC com o Instituto dos Auditores Independente do Brasil (Ibracon), que são os tradutores oficiais, no Brasil, das Normas Internacionais editadas pela IFAC e, representa o coroamento dos esforços e ações realizadas pelo CFC com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da sua Subsecretaria de Contabilidade, na busca da adoção, no Brasil, do novo modelo de Contabilidade Patrimonial, bem como da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais (p. 01).

A emissão das IPSAS é de competência do IFAC e consistem em 40 (quarenta) normas já publicadas, que se referem a compreensão, confecção e apresentação das informações contábeis (Prado & Paiva, 2017; Varandas, 2013). O quadro abaixo elenca o conjunto das IPSAS emitidas até o segundo semestre de 2016, mediante o Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público na edição de 2016.

Quadro 2: Normas Internacionais de Contabilidade Pública

Norma	Abordagem
IPSAS 0	Estrutura Conceitual - Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
IPSAS 1	Apresentação das Demonstrações Financeiras
IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3	Políticas Contábeis, Mudança nas Estimativa e Retificação de Erro
IPSAS 4	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS 5	Custos de Empréstimos
IPSAS 6	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS 7	Investimento em Coligada e em Controlada
IPSAS 8	Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>joint venture</i>)
IPSAS 9	Receita de Transação com Contraprestação
IPSAS 10	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária
IPSAS 11	Contratos de Construção
IPSAS 12	Estoques
IPSAS 13	Operações de Arrendamento Mercantil
IPSAS 14	Eventos Subsequentes
IPSAS 15	Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação (substituída por IPSAS 28,29,30)
IPSAS 16	Propriedade para Investimento
IPSAS 17	Imobilizado e Equipamentos
IPSAS 18	Informações por Segmento
IPSAS 19	Provisões, Passivos e Ativos Contingentes
IPSAS 20	Divulgações de Partes Relacionadas
IPSAS 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
IPSAS 22	Divulgação de Informações Financeiras de Setores Gerais do Governo
IPSAS 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24	Apresentação das informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras
IPSAS 25	Benefícios a Empregados (substituída pela IPSAS 39 a partir de janeiro de 2018)
IPSAS 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS 31	Ativos Intangíveis
IPSAS 32	Contratos de Concessão de Serviços: Concedente
IPSAS 33	Adoção do Regime de Competência pela Primeira Vez
IPSAS 34	Demonstrações Contábeis Separadas
IPSAS 35	Demonstrações Contábeis Consolidadas
IPSAS 36	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto e Joint Ventures
IPSAS 37	Acordos Conjuntos
IPSAS 38	Divulgação de Participação em Outras Entidades
IPSAS 39	Benefícios a Empregados

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Varandas (2013) e Sasso (2017)

Em relação à vigência das IPSAS publicadas, vale destacar que a aplicabilidade da IPSAS 39 (trinta e nove) se dá a partir de 2018, haja visto que foi publicada em julho de 2016. Outro ponto relevante é a validade da IPSAS 15 – Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, publicada em dezembro de 2001 e foi substituída pelas IPSAS 28, 29 e 30 a partir do exercício de 2013 (Sasso, 2017).

A IPSAS 0 (zero) serviu de base para compreensão e análise de todas as IPSAS (Varandas, 2013). Segundo Sasso (2017), a conclusão da edição da Estrutura Conceitual se deu em duas etapas, sendo que os capítulos 1 (um) a 4 (quatro) foram finalizados em 2013 e o restante (capítulos 5 a 8) em outubro de 2014.

A IPSAS 1 estabelece as demonstrações que precisam ser apresentadas, as informações mínimas que devem ser divulgadas para cada uma delas e orientações para que as Demonstrações Contábeis sejam realizadas pelo regime de competência, e possibilitem a comparação das mesmas com as de períodos anteriores, e também com as de outras entidades (Varandas, 2013). Bellanca e Vandernoot (2013) destacam a comparabilidade viabilizada, tanto entre países quanto em relação às entidades de uma mesma nação, mediante a harmonização das normas contábeis, como fator que encoraja a adoção das IPSAS.

Segundo Sasso (2017), a IPSAS 1 (um) além de determinar a elaboração das demonstrações de acordo com o regime de competência, apresenta os demonstrativos que devem incluir o conjunto completo de demonstrações contábeis. Em reformas anteriores a 2013 na administração pública belga, segundo Bellanca e Vandernoot (2013), foi implantado o regime de caixa, e então persistiu a falta de informações sobre o patrimônio, dívidas governamentais e previsões para longos prazos. Já com a implantação das IPSAS e do regime de competência, o controle interno e a transparência foram aprimoradas, e as informações sobre receitas e despesas passaram a ser fornecidas de forma completa e coerente, além de viabilizar a comparabilidade (Bellanca & Vandernoot, 2013). Para Chan (2010), as normas mais importantes emitidas são a primeira e a segunda, as quais exigem que os governos emitam demonstrações financeiras governamentais com escopo amplo e sob o regime de competência ao final de cada exercício.

O registro baseado em competência, segundo Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), foi introduzido para aprimorar o sistema de informações financeiro das entidades governamentais, e apontam que as instituições que ainda não adotaram o regime contábil de competência, pretendem adotar para aperfeiçoar o sistema de custos, a eficiência, a *accountability* e o desempenho, que demandam informações contábeis de qualidade. Andrade e Carvalho (2013), em seu estudo, informam que o regime de competência não consegue resolver todos os

problemas de gestão, no entanto, esse regime fornece mais informações que o de caixa. Os autores ainda afirmam que implantar métodos utilizados pelo setor privado, sem nenhuma adaptação à realidade do setor público, não parece ser o ideal, e sugerem que a adoção do regime de competência deve se dar com estudos e adaptações de acordo com a cultura e o regime legal de cada país (Andrade & Carvalho, 2013).

De acordo com o Callegário (2015), os objetivos das IPSAS, para o IFAC, são promover uma maior *accountability* governamental em todos os países, melhorar a qualidade e a confiabilidade na contabilidade e nos relatórios financeiros, melhorar o desempenho econômico e financeiro, aperfeiçoar a gestão e a disciplina financeira e gerar a harmonização internacional das exigências de informação. No Brasil, as *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), conhecidas por Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), são padrões internacionais de alta qualidade criadas para melhorar a elaboração de demonstrações contábeis pelo setor público, em que estes estabelecem regras de reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação das transações e eventos em demonstrações (Zeff, 2007). Porém, de acordo com Diniz *et al.* (2015), a implantação das IPSAS no Brasil enfrenta desafios e contratempos e o início para sua adoção já foi prorrogado várias vezes por diversos motivos, como a dificuldade na capacitação dos profissionais e na aceitação dessas mudanças, a quebra de costumes já enraizados nas práticas utilizadas, .

De acordo com Fragoso *et al.* (2012), Kutianski (2015) e Prado e Paiva (2017), é possível fazer uma comparação entre as normas que foram inspiradas nas IPSAS, identificando quais foram utilizadas como base para a criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Para Prado e Paiva (2017) as NBC TSP reproduzem exatamente o conteúdo das IPSAS, sendo que as divergências entre elas nas transações ocorrem devido as características culturais de cada país.

O quadro 3 demonstra a relação entre as IPSAS e a NBC T.

Quadro 3: Convergência das IPSAS X NBC T

Brasileiras – NBC T	Internacionais - IPSAS
NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis
	IPSAS 18 – Informações por Segmento
NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis	IPSAS 7 – Investimento em Coligada e em Controlada
	IPSAS 17 – Ativo Imobilizado
NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	IPSAS 24 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
NBC T 16.4 – Transações no Setor Público	IPSAS 3 – Políticas Contábeis, Mudança na Estimativa e Retificação de Erro

NBC T 16.5 – Registro Contábil	IPSAS 17 – Ativo Imobilizado
NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis	IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis
	IPSAS 2 – Demonstrações dos Fluxos de Caixa
NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 6 – Demonstrações Consolidadas e Separadas
NBC T 16.8 – Controle Interno	IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão	IPSAS 17 – Ativo Imobilizado
NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	IPSAS 7 – Investimento em Coligada e em Controlada
	IPSAS 8 - Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto
	IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
	IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo não Gerador de Caixa
	IPSAS 26 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público	

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Prado e Paiva (2017)

O processo de implementação do novo sistema de informação contábil patrimonial baseado no modelo internacional gera impactos em diversos países. A adoção ou anúncio de plano de adoção de padrões internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público por cerca de 60 (sessenta) países indica que esse processo está em plena expansão. Alguns países da África, América do Sul e Ásia realizam reformas significativas para modernizar os sistemas contábeis de entidades públicas (Melo & Ayres, 2014). O Brasil vivencia um momento histórico na busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Foi delegada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a elaboração e divulgação dos manuais e plano de contas do setor público alinhados com as normas do CFC. Outras entidades brasileiras também estão trabalhando para que as regras sejam aplicadas na prática pelas entidades públicas, melhorando as informações contábeis disponibilizadas aos usuários (Kutianski, 2015).

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

Acontecimentos marcantes contribuíram para alavancar a implantação do novo modelo de normatização da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, destacando a atuação do Conselho Federal de Contabilidade que, em março de 2004, editou a Portaria nº 37/2004, que instituiu o grupo de estudos voltado a área pública com a finalidade de estudar e propor Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP), editadas

pela IFAC (Kutianski, 2015; Passos, 2012). Segundo Passos (2012), de forma mais específica, os objetivos desse grupo consistia em fazer com que a área pública fosse dotada de normas que pudessem fornecer orientação contábil dentro dos princípios fundamentais e avançasse na consolidação e integração com as Normas Internacionais.

O Conselho Federal de Contabilidade editou no ano de 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP), conforme demonstrado abaixo e detalhado posteriormente, com o intuito de padronizar e integrar as normas do país com as normas internacionais (Araújo & Martins, 2016). Foram publicadas 10 (dez) NBC T em 2008 e 1 (uma) em 2011, inspiradas nas internacionais (Prado & Paiva, 2017).

Quadro 4: NBCT SP editadas pelo CFC

NBCT SP	Resolução	Descrição
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: Elaborado com base nos dados do sítio do CFC (www.portalcfc.org.br)

A NBC T 16.1 tem o objetivo de estabelecer a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Pública. Para Kohama (2016), a Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o Patrimônio Público e suas variações. O objeto é o patrimônio da entidade, e seu campo de aplicação são todos os entes que recebam, guardem e apliquem ou movimentem recursos públicos, e após o advento do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), ampliou-se e hoje alcança as empresas públicas e algumas de economia mista que participam do Orçamento Fiscal e de Seguridade (Passos, 2012). A contabilidade pública esteve sempre voltada para o controle e acompanhamento orçamentário e, com essa norma, passou a focar a gestão patrimonial das entidades (Prado & Paiva, 2017).

A NBC T 16.2 define o patrimônio público, apresenta a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil e o conceito de sistema e subsistema de informação contábil para as entidades públicas. O conceito de patrimônio é o mesmo tanto para a área privada como a pública, desta forma, o patrimônio do estado constitui o conjunto de bens, valores e créditos e obrigações que a Fazenda Pública possui e utiliza na consecução dos seus objetivos (Bezerra Filho, 2008; Passos, 2012). O sistema contábil público é a macroestrutura de informações de registro, avaliação, evidenciação e transparência dos atos e dos fatos da gestão pública. Ele se estrutura nos subsistemas de informações orçamentárias, financeiras, patrimoniais, de custos e de compensação (Passos, 2012).

A NBC T 16.3 indica as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, destacando três elementos: a avaliação do desempenho, planejamento e o plano hierarquicamente interligados. A avaliação do desempenho é a ferramenta utilizada para aferição de aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas por entidades do setor público. O Planejamento é o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional. Já o Plano hierarquicamente interligado compreende um conjunto de documentos elaborados para materializar o planejamento por meio de programas e ações que atingem desde o nível estratégico até o operacional (Passos, 2012). A CF de 1988, em seu artigo 165, define como instrumentos de planejamento o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, e a NBCASP determina que esses instrumentos de planejamento sejam acompanhados, o que gera uma ferramenta eficiente de gestão dos recursos públicos (Piccoli & Klann, 2015).

A NBC T 16.4 tem como disposição geral a definição de conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público, devido à grande quantidade e complexidade dessas transações (Passos, 2012). A norma classifica as transações em econômico-financeiras e administrativas. As transações econômico-financeiras são as que afetam o patrimônio, qualitativamente ou quantitativamente, em decorrência ou não da execução orçamentária. E as administrativas referem-se a processos que não afetam o patrimônio (Piccoli & Klann, 2015). As alterações trazidas com essa norma, para Lima, Santana e Guedes (2009), além de cumprir os aspectos legais e formais da Contabilidade Pública Brasileira, visam refletir a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio (Piccoli & Klann, 2015).

A NBC T 16.5 institui os critérios para registro contábil dos atos e fatos que afetam ou passam a afetar o patrimônio das entidades públicas. Essa norma também estabelece as características do registro e informação contábil do setor público em observância as NBCASP,

que são: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade (Piccoli & Klann, 2015).

A NBC T 16.6 especifica as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público que tem algumas peculiaridades e são: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e a Demonstrações das Variações Patrimoniais (Passos, 2012). Estabelece ainda a obrigatoriedade de o profissional elaborar notas explicativas, as quais deverão ser parte integrante das demonstrações contábeis. O MCASP institui a obrigatoriedade ainda da escrituração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL e da Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC (Piccoli & Klann, 2015). Segundo Passos (2012), a NBC T 16.7, que se refere a consolidação das demonstrações contábeis, está diretamente relacionada a NBC T 16.6 e objetiva o conhecimento e a disponibilização de macro agregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

A NBC T 16.8 determina que o controle interno deve dar suporte ao sistema contábil para minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade. A norma estabelece que o controle deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público e passa a abranger a preservação do patrimônio público e as ações públicas (Passos, 2012; Prado & Paiva, 2017). Além disso, segundo Prado e Paiva (2017), a norma determina que todas as prefeituras devem possuir um sistema de Controle Interno.

A NBC T 16.9 que disciplina a reavaliação e depreciação dos bens públicos, é uma das principais alterações das NBCASP, visando atualizar o verdadeiro valor do patrimônio da entidade. Os registros de depreciação, amortização e exaustão não possuem tradição de aplicação no setor público, principalmente nos municípios, tornando-se obrigatórios a partir dessa norma (Passos, 2012). O valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente e registrado nas contas de resultado do exercício (Piccoli & Klann, 2015). A maior diferença após essa norma é que não havia a obrigação de calcular e contabilizar a depreciação, amortização e exaustão dos ativos, apenas em alienações de bens, e agora foram estabelecidos critérios e procedimentos para o registro de cada uma dessas operações (Prado & Paiva, 2017).

A NBC T 16.10 estipula critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio da entidade, e menciona os principais itens a serem mensurados: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Segundo a norma, a avaliação patrimonial corresponde ao valor monetário dos itens do ativo e passivo decorrentes de julgamento fundamentado em

consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e fatos administrativos (Passos, 2012). Os ativos que sofrerem mudanças significativas em seus valores devem ser reavaliados anualmente, e os demais, ao menos a cada quatro anos e para isso, deve ser utilizado o valor justo ou o de mercado na data de encerramento do balanço (Piccoli & Klann, 2015).

A NBC T 16.11, normativa mais recente editada pelo CFC, trouxe aos entes públicos regras básicas para a mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentada como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Essa norma visa dar maior apoio à gestão por meio do registro, mensuração e evidenciação dos custos dos produtos, programas, serviços, ações e atividades das entidades públicas (Piccoli & Klann, 2015).

Em 04 de outubro de 2016, o CFC publicou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual, que entrou em vigor em 2017. Segundo o CFC (2016), a norma é a primeira da área convergida às internacionalmente aceitas e norteia toda a contabilidade pública. O CFC está estudando a contabilidade pública para a publicação de novas normas e pretende que todas estejam convergidas até o ano de 2021 (Prado & Paiva, 2017). Segundo Nunes e Lima (2017), a importância da Estrutura Conceitual está no fato de trazer conceitos-base para a elaboração das demais normas, sendo a “norma das normas”, e um dos avanços com a normativa consistiu em caracterizar as especificidades do setor público e como poderiam alterar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Com o advento da Nova Estrutura Conceitual da Contabilidade Pública – NBC TSP EC, algumas resoluções do CFC foram revogadas a partir de 2017, conforme detalhado no quadro abaixo.

Quadro 5: Resoluções revogadas com a NBC TSP EC

Resolução Revogada	Assunto
Resolução CFC n.º 1.111/2007	Princípios de Contabilidade
Resolução CFC n.º 1.282/2010	Princípios de Contabilidade
Resolução CFC n.º 1.367/2011	Princípios de Contabilidade
Resolução CFC n.º 1.128/2008	NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
Resolução CFC n.º 1.129/2008	NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
Resolução CFC n.º 1.130/2008	NBC T 16.3 – Planejamento
Resolução CFC n.º 1.131/2008	NBC T 16.4 - Transações no Setor Público
Resolução CFC n.º 1.132/2008	NBC T 16.5 - Registro Contábil
Parcialmente - Resolução CFC n.º 1.133/2008	NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis - itens 12(a), 12(b), 12(c), 12(d), 27 e 28.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Nunes e Lima (2017)

Foram também publicadas em 2016, 5 (cinco) Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) de números 01, 02, 03, 04 e 05, e outras 5 (cinco) no exercício de 2017 como demonstrado no Quadro 6 (Xavier & Silva, 2017; CFC, 2018).

Quadro 6: NBC TSP publicadas em 2016 e 2017

Norma	Número Resolução CFC	Assunto
01	NBCTSP01 – 28/10/2016	Receita de Transação sem Contraprestação
02	NBCTSP02 – 28/10/2016	Receita de Transação com Contraprestação
03	NBCTSP03 – 28/10/2016	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
04	NBCTSP04 – 06/12/2016	Estoques
05	NBCTSP05 – 06/12/2016	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente
06	NBCTSP06 – 28/09/2017	Propriedade para Investimento
07	NBCTSP07 – 28/09/2017	Ativo Imobilizado
08	NBCTSP08 – 28/09/2017	Ativo Intangível
09	NBCTSP09 – 28/09/2017	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
10	NBCTSP10 – 28/09/2017	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa

Fonte: Elaborado pela autora com base em Xavier e Silva (2017), CFC (2018)

As NBCASP representam um importante marco de avanço na contabilidade pública brasileira, e se bem empregadas e observadas trazem inúmeros ganhos para a Administração Pública e a sociedade, pois o Estado é o responsável pelas principais atividades e serviços fornecidos à população (Passos, 2012). Assim, para facilitar a adoção das NBCASP, foi elaborado o MCASP.

2.2.3 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) é o instrumento que incorpora as regras constantes nas NBCASP com algumas regras das IPSAS, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis (Castro, Cunha, Scarpin & Francisco, 2016). A primeira edição do manual, denominado Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, composto pelo Manual de Receita Nacional e o Manual de Despesa Nacional, foi aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3 de 2008, e substituído, em 2009, pela segunda edição do MCASP (Carneiro & Silveira, 2017; Sasso, 2017). Dentre os atuais normativos, a STN publicou a 7ª edição do MCASP, aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o conteúdo conforme apresentado no Quadro 7.

Quadro 7: MCASP aplicado pela STN

Parte	Título	Tópicos
Geral	Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Apresenta uma introdução sobre a ciência contábil aplicada ao setor público, sobre o processo de implantação das novas normas e sobre o alcance do MCASP.
I	Procedimentos Contábeis Orçamentários	<ul style="list-style-type: none"> • Princípios orçamentários. • Receita orçamentária. • Despesa orçamentária. • Fonte/destinação de recursos.
II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais	<ul style="list-style-type: none"> • Elementos das demonstrações contábeis: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, variações patrimoniais aumentativas e diminutivas e o resultado patrimonial. • Mensuração de Ativos e Passivos. • Estoques. • Ativo Imobilizado. • Ativo Intangível. • Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão. • Receita de Transações sem Contraprestação. • Receita de Transações com Contraprestação. • Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. • Reflexo Patrimonial das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA).
III	Procedimentos Contábeis Específicos	<ul style="list-style-type: none"> • Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). • Parcerias Público-Privadas (PPP) • Operações de Crédito. • Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). • Dívida Ativa. • Precatórios em Regime Especial. • Consórcios Públicos.
IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	<ul style="list-style-type: none"> • Aspectos gerais do PCASP: conceito, objetivos, competência, alcance e prazos de implantação. • Estrutura do PCASP.
V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço Orçamentário. • Balanço Financeiro. • Balanço Patrimonial. • Demonstrações das Variações Patrimoniais. • Demonstração dos Fluxos de Caixa. • Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido. • Notas Explicativas às DCASP. • Consolidação das Demonstrações Contábeis.

Fonte: Elaboração baseada nos dados do sítio da STN (www.tesouro.fazenda.gov.br)

O MCASP se apresenta em consonância com as Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada do Setor Público no Brasil, que é um documento elaborado pelo CFC, aspirando a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, a implantação de procedimentos e práticas contábeis, de sistemas de custos no âmbito do setor público e a melhoria das informações que integram as demonstrações contábeis (Santos, 2015).

A Parte Geral, segundo STN (2017), apresenta uma introdução sobre os aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal da ciência contábil aplicada ao setor público, sobre o processo de implantação das novas normas e sobre o alcance do MCASP. Destaca ainda a

importância de compreender os diferentes enfoques da contabilidade aplicada ao setor público para não realizar interpretações equivocadas sobre as informações contábeis (Castro, 2016).

Os Procedimentos Contábeis Orçamentários buscam reunir conceitos, regras e procedimentos relativos a atos e fatos orçamentários e sua relação com a contabilidade, e tem como objetivo também a harmonização no que se refere à receita e despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros (Oliveira, 2014). Esta parte, segundo Castro (2016), melhora a qualidade e a consistência das informações prestadas a sociedade, e possibilita o processo de fiscalização da arrecadação das receitas e execução das despesas.

Nos Procedimentos Contábeis Patrimoniais são descritos o processo de composição patrimonial, ativos e passivos efetivos e contingentes, imobilizado, intangível, depreciação, amortização e reavaliação de ativos, além de mensuração de ativos e passivos (Oliveira, 2014).

Os Procedimentos Contábeis Específicos, segundo Santos (2015), normatizam práticas específicas da área pública como o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FUNDEB), as Parcerias Público-Privadas (PPP), Operações de Crédito, o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), a Dívida Ativa, os precatórios e os Consórcios Públicos.

O FUNDEB é um fundo especial formado na sua quase totalidade por recursos provenientes dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios, vinculados à educação, sendo complementado com recursos federais sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. Todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na educação básica, sendo que no mínimo 60% (sessenta por cento) desse valor deve ser utilizado com remuneração de profissionais do magistério (Castro, 2016). As receitas que compõem a base de cálculo do FUNDEB devem ser registradas pelos seus valores brutos, ou seja, não líquidos dos valores destinados ao FUNDEB. Os recebimentos de recursos do FUNDEB precisam ser contabilizados e controlados separadamente, para diferenciar os recursos destinados a remuneração dos profissionais do magistério dos utilizados em outras ações relacionadas a educação (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2017).

As Parcerias Público-Privada (PPP) são uma forma de contratação especial, cujas normas gerais para licitação e contratação são instituídas pela Lei nº 11.079/2004, em que o governo transfere a uma empresa privada a atribuição de realizar um projeto de interesse público, e o parceiro privado fica responsável pelos investimentos e gestão do negócio (Castro, 2016). Existem as concessões comuns em que os serviços são prestados diretamente aos usuários, que remuneram o concessionário por meio de tarifa cobrada. A PPP, segundo MCASP (2017), se diferencia de uma concessão comum por envolver contraprestação

pecuniária do parceiro público ao parceiro privado e a repartição de riscos entre as partes. A contabilização dessas parceiras deve possibilitar a diferenciação entre os passivos relacionados ao ativo da concessão e os passivos da prestação de serviços, tanto sob a ótica patrimonial quanto orçamentária (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2017).

Operações de Crédito correspondem ao compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, aquisição financiada de bens, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas. O controle dessas operações é fundamental devido ao risco de cobranças de juros por não adimplemento das obrigações, assim, a contabilidade passa a ser fundamental para esse controle, pois as principais informações são capturadas a partir de registros contábeis (Castro, 2016).

O Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) é um sistema de previdência, estabelecido no âmbito de cada ente federativo, que assegure, a todos os servidores efetivos, pelo menos os benefícios de aposentadoria e pensão por morte. Difere do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), que abrange todos os trabalhadores do setor privado e os servidores públicos não vinculados ao RPPS, e é gerido pelo INSS (Castro, 2016). O capítulo do RPPS do MCASP normatiza os registros contábeis das transferências de recursos a qualquer título dos entes a seus respectivos RPPS, do pagamento de benefícios previdenciários pelos RPPS, e a compensação previdenciária entre diferentes regimes previdenciários (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2017).

A dívida ativa não se confunde com a dívida pública. Ela abrange um conjunto de créditos ou direitos de várias naturezas em favor da Fazenda Pública, portanto é uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, sendo reconhecida contabilmente no ativo (Castro, 2016). Quando verificado o não recebimento do crédito no prazo de vencimento, o valor deve ser inscrito em dívida ativa e acompanhado. No MCASP são definidos os procedimentos contábeis para registro e controle da inscrição, movimentação dos créditos inscritos, atualização, baixa, reclassificação e ajuste para perdas (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2017).

Os Precatórios são ordens judiciais contra o ente público determinando o pagamento de importância por parte da fazenda pública, disciplinados pelo art. 100 da CF/1988, e o MCASP estabelece as normas para contabilização dos mesmos (Castro, 2016).

Os consórcios públicos são parcerias formadas por dois ou mais entes da Federação para a gestão associada de serviços públicos. Os entes da Federação consorciados evidenciarão sua participação no consórcio público em seu balanço patrimonial como ativo não circulante – investimentos, devidamente atualizado por equivalência patrimonial (Castro, 2016). Segundo o

MCASP (2017), os consórcios públicos e os entes que contratarem consórcios públicos, deverão aplicar as normas do MCASP no que se refere à contabilização e evidênciação de suas informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

Na parte do MCASP referente ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) são expostos aspectos gerais e a estrutura do novo plano de contas. O PCASP é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um grupo de contas previamente estabelecidos, necessário para que um país possa obter informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais consolidadas por esfera governamental (Oliveira, 2014). A estrutura do Plano de Contas deve ser entendida da seguinte forma, detalhada no Quadro 8.

Quadro 8: Estrutura do Plano de Contas

1 – Ativo	2 – Passivo
3 – Variação Patrimonial Diminutiva	4 – Variação Patrimonial Aumentativa
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
7 – Controles Devedores	8 – Controles Credores

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Oliveira (2014)

Os grupos 1, 2, 3 e 4 registram a contabilidade patrimonial, seguindo o regime de competência, sendo que grupos 1 e 2 são contas patrimoniais e 3 e 4 contas de resultado. Os grupos 5 e 6 registram a contabilidade orçamentária, planejamento e execução, baseados no regime misto. E os grupos 7 e 8 registram as informações típicas de controle de atos e fatos que podem vir a modificar a situação patrimonial (Oliveira, 2014).

A parte V do MCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) tem como objetivo padronizar os conceitos, as regras e procedimentos relativos as demonstrações contábeis do setor públicos (Oliveira, 2014). Conforme a NBC T 16.6, as Demonstrações Contábeis têm papel importante como instrumento de gestão e divulgação do resultado da aplicação dos recursos públicos. A norma ampliou o rol de demonstrativos, trazendo inovações como a Demonstração dos Fluxos de Caixa, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas, totalizando 7 (sete) demonstrações contábeis definidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que são: 1) Balanço Patrimonial, 2) Balanço Orçamentário, 3) Balanço Financeiro, 4) Demonstração das Variações Patrimoniais, 5) Demonstração dos Fluxos de Caixa, 6) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e 7) Notas Explicativas.

O Balanço Patrimonial evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública. O Balanço Orçamentário demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, apresentando as receitas por categoria econômica, origem e espécie, com sua previsão inicial, a atualizada, receita realizada e saldo a realizar, e as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, com a dotação inicial, a atualizada, as despesas empenhadas, liquidadas e pagas e o saldo da dotação. Já o Balanço Financeiro expressa a receita e a despesa orçamentária bem como os recebimentos e pagamentos extra orçamentários, com os saldos em espécies do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2017; Oliveira, 2014).

As variações patrimoniais qualitativas e quantitativas são demonstradas na Demonstração das Variações Patrimoniais, e ela indicará o resultado patrimonial do exercício, confrontando as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e as diminutivas. A Demonstração dos Fluxos de Caixa aplicada ao setor público apresenta as entradas e saídas de caixa, as classifica em fluxo operacional, de investimento e de financiamento, é elaborada pelo método direto e permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades. A DMPL mostra a evolução do patrimônio líquido da entidade, e é obrigatória para as empresas estatais dependentes, desde que constituídas sob a formas de sociedades anônimas, e facultativa para as demais entidades dos entes da Federação (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2017; Oliveira, 2014).

Com o objetivo de facilitar a compreensão das demonstrações contábeis devem ser elaboradas as notas explicativas, que são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP e considerada parte integrante das demonstrações (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2017).

A NBC T 16.6 também determina que as demonstrações contábeis devem ser apresentadas a sociedade por meio da publicação em imprensa oficial, disponibilização em local de livre acesso, em meios de comunicação eletrônicos e de acesso público (Oliveira, 2014).

O MCASP é o primeiro manual voltado especificamente a área pública, é referência para os procedimentos contábeis a serem adotados pelos entes e serve de elo entre o conceitual e o operacional, e é fundamental por orientar os contadores nas práticas a serem adotadas para implantação das normas (Castro *et al.*, 2016).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

2.3.1 Estudos com abordagem na adoção das IPSAS e das NBCASP

A adoção das normas internacionais na contabilidade pública se tornou um tema bastante discutido devido às grandes alterações que promoveu nas contabilizações e demonstrações contábeis. Muitos são os estudos sobre a internacionalização das normas contábeis aplicadas ao setor público, bem como sobre a adoção das IPSAS e das NBCASP, como os de Pérez e Hernández (2003); Pérez e Hernández (2007); Christiaens, Reyniers e Rollé (2010); Abushamsieh, López-Hernández e Ortiz-Rodriguez (2014); Sour (2012); Barbosa (2009); Christiaens *et al.* (2014); Rossi, Jorge e Jesus (2015); Silva (2007); Fragoso *et al.* (2012); Oliveira, Santos e Simões (2011); Darós e Pereira (2012); Lima, Santana e Guedes (2009); Piccoli e Klann (2015); Tres e Rissardo (2015); Vega *et al.* (2015); Calegari *et al.* (2015).

O estudo de Pérez e Hernández (2003) teve como objetivo comparar as práticas de divulgação de informações financeiras recomendadas pelas IPSAS com as transmitidas pelos países do Mercosul em 2000, para medir o nível de adaptação que seria necessário para alcançar a harmonização com as normas internacionais. As conclusões foram que nenhum país do Mercosul havia incorporado as IPSAS na íntegra, e para ocorrer a harmonização eram necessárias grandes mudanças que não afetam somente as demonstrações divulgadas, mas também o conteúdo delas.

Pérez e Hernández (2007) confrontaram o nível de informação incluída nos relatórios financeiros do setor público nos países Latino-Americanos, que promoveram suas reformas fora do Sistema Integrado de Gestão Financeira para os países Latino-Americanos e do Caribe (SIMAFAL), com os que seguiram o modelo. Por meio do estabelecimento de um índice de divulgação para cada um dos países, foi verificado que os países estudados apresentam diferentes níveis de *disclosure*, continuam dando ênfase a informação orçamentária tradicional, e a qualidade dos relatórios não atinge os padrões de informação recomendada pelas IPSAS.

Na pesquisa de Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) foi investigado em que proporção os governos europeus estão adotando as IPSAS e o regime de competência para a contabilidade pública. Os resultados revelaram que esses processos de adoção são muito heterogêneos entre os países, e que alguns governos ainda utilizavam o regime de caixa e uma minoria aplicava as IPSAS, ou seja, a maioria usava o regime de competência desconsiderando as IPSAS.

Abushamsieh, López-Hernández e Ortiz-Rodriguez (2014) também desenvolveram um estudo que fornece uma análise das reformas feitas nos sistemas de contabilidade no Oriente Médio. Na pesquisa foi investigada a situação dos sistemas de contabilidade pública de países de diferentes níveis de desenvolvimento econômico, englobando os que se beneficiam de assistência financeira internacional, com o objetivo de medir o grau de informação financeira divulgada e compará-la com o que é recomendado pelas IPSAS. Para os autores, em todos os países analisados, as leis foram modificadas para melhorar a eficiência, a transparência e a prestação de contas, mas ainda há um baixo nível de desenvolvimento das informações financeiras apresentadas.

Já objetivo do estudo de Sour (2012) foi explicar as diferenças entre as IPSAS e o sistema de contabilidade mexicano, e determinar como a adoção das IPSAS pode promover a transparência e a prestação de contas em todos os níveis de governo do México. A autora concluiu que com a produção de informações financeiras e contábeis de qualidade, por meio da adoção das IPSAS, o país será capaz de enriquecer as discussões sobre o desenvolvimento de avaliações de políticas públicas. Barbosa (2009) procurou apresentar opiniões e fatos que caracterizam vantagens e desvantagens no uso das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público na contabilidade pública do Brasil e em Portugal, por meio de pesquisa de campo e documental. As vantagens identificadas foram a comparabilidade, uniformidade da informação e a mensuração mais eficaz do valor patrimonial dos entes públicos.

Christiaens *et al.* (2014) pesquisaram, por meio de questionários, os diferentes níveis de adoção das IPSAS em diferentes países, com o intuito de demonstrar se o Governo Europeu e do resto do mundo adotaram as 32 (trinta e duas) normas vigentes até o período ou adotaram parcialmente as IPSAS, se adotaram o regime de competência ou pretendem adotar futuramente. A conclusão foi que a maioria dos países europeus adotaram pelo menos o regime de competência e muitos sinalizavam a vontade de migrar para as IPSAS. Também Rossi, Jorge e Jesus (2015) abordaram a adoção das IPSAS pelos países e chegaram à conclusão de que existe um importante debate na União Europeia sobre a adoção ou adaptação dessas normas pelos Estados membros, a fim de obter relatórios financeiros de alta qualidade por parte dos governos, enfatizando o lado positivo das IPSAS.

No estudo de Silva (2007) foi constatado que é imprescindível para Contabilidade Governamental a edição de normas por um órgão que estabeleça a coerência necessária para harmonizar os procedimentos, e reconhecer com uniformidade os fatos contábeis. Assim, Fragoso *et al.* (2012) verificaram o estágio de convergência conceitual entre as Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e as *International Public Sector*

Accounting Standard (IPSAS), concluindo que ainda haviam diversos aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência às normas internacionais, considerando a harmonização nesse período como parcial.

Oliveira, Santos e Simões (2011) demonstraram o processo de mudança de práticas contábeis pelo qual o setor público está passando, para identificar as principais alterações conceituais a serem implementadas, devido a inserção do Brasil no processo de convergência as IPSAS. Para os autores a adoção do novo modelo resgata o entendimento da Contabilidade Pública como Ciência Social, devidamente adequada ao seu objeto de estudo, o patrimônio público, além de promover o fortalecimento institucional e da classe contábil, e também do processo de gestão da transparência e controle social do patrimônio público.

A investigação de Darós e Pereira (2012) apresentou as principais mudanças na contabilidade pública decorrentes das NBCASP e as inovações e esforços para o cumprimento das determinações da Lei 4.320/64 e da LRF. Concluíram que as normas contribuem para a implementação de dispositivos contidos na legislação vigente, elevando sua eficácia e efetividade em relação ao planejamento, transparência e responsabilidade fiscal, e para a correção do enfoque da contabilidade, abrangendo também aspectos da contabilidade patrimonial. Os autores pontuaram ainda que as normas trouxeram inovações como a previsão de depreciação, adoção do regime de competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxos de caixa. No entanto, Lima, Santana e Guedes (2009) compararam a Lei nº 4.320/64, a LRF e as NBCASP para verificar a aderência da legislação vigente aos critérios contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação presentes na teoria contábil, concluindo que a Lei nº 4.320/64 e a LRF não incorporam em sua essência os fundamentos da teoria contábil, apesar de serem marcos na legislação contábil pública brasileira.

Piccoli e Klann (2015), com outro foco, buscaram identificar a percepção dos contadores públicos em relação a implantação das NBCASP na região da Associação de Municípios do Meio Oeste (AMMOC), em Santa Catarina, com base em três áreas: sistemas de informação, atualização profissional e mudança de cultura operacional. Identificaram que, após essa implantação, parte dos profissionais de contabilidade reconhece que as mudanças trouxeram mais responsabilidades e valorização dos especialistas do setor, mas também afirmam não possuir conhecimento suficiente das normas, o que pode prejudicar a qualidade das informações geradas e divulgadas pelos entes públicos. Em complemento, o estudo de Tres e Rissardo (2015) na região do Corede Serra (RS), identificou que os profissionais contábeis consideram difícil a aplicação das NBCASP e que os principais entraves são a participação do

sistema de informática, a falta de integração dos outros sistemas ao de contabilidade, e de apoio da alta administração e capacitação dos profissionais.

A pesquisa de Vega *et al.* (2015) teve como objetivo analisar a implementação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, abrangendo as NBCASP, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas no Setor Público (DCASP) nos municípios do Conselho Regional de Desenvolvimento da Fronteira Oeste (COREDE-FO) do Rio Grande do Sul. Foi identificado que os contadores possuem conhecimento sobre o processo de convergência, e acreditam que as mudanças contribuem para o aumento da transparência na aplicação dos recursos e gestão do patrimônio público. No entanto, há uma preocupação dos profissionais da área contábil em relação as NBCASP e o PCASP, por ter uma dependência direta dos sistemas de informação e a capacitação e treinamento dos servidores. Sobre as DCASP e o aumento da transparência, os contadores acreditam que a linguagem das informações possa não ser suficientemente clara para toda a população.

Calegari *et al.* (2015) verificou a adesão as NBCASP bem como suas vantagens e dificuldades. Na conclusão, percebeu-se que os contadores não se sentiam preparados para a implementação das mudanças necessárias e para a adequação às novas normas contábeis, e que praticamente a metade das prefeituras não aderiram integralmente as novas normas até a data do estudo. A principal vantagem das novas normas, percebida pelos contadores, é a integração com as normas internacionais de contabilidade.

2.3.2 Estudos com abordagem na transparência no Setor Público

Estudos têm sido realizados com o objetivo de investigar a divulgação de informações no âmbito do setor público, em todas as esferas de governo e sob as mais diferentes perspectivas.

No estudo internacional de Herawaty e Hoque (2007) foram analisadas as práticas de divulgação de relatórios de desempenho adotadas por 56 (cinquenta e seis) departamentos do governo australiano. Eles avaliaram 47 (quarenta e sete) itens de divulgação obrigatória e 20 (vinte) de voluntária nos anos de 2005 e 2006 e compuseram um índice de transparência. Os resultados mostraram que o nível de *disclosure* voluntário é mais elevado do que a divulgação obrigatória, e que os relatórios anuais apresentam um baixo nível de divulgação nas áreas de recursos humanos, gestão de ativos, controle externo e compras e contratação.

Akutsu e Pinho (2002) estudaram como a *internet* era utilizada pelos gestores públicos brasileiros nas três esferas (federal, estadual/distrital e municipal) para aumentar a *accountability* e construir uma sociedade mais democrática, por meio da análise de 20 (vinte) portais eletrônicos. Os resultados, na maioria dos casos, revelaram a ausência de *accountability*, e por outro lado, evidenciam avanços por parte dos gestores em direção a uma maior responsabilidade na prestação de contas. Já Pinho (2006) investigou a presença da *accountability* em nove portais de governos estaduais e municipais no Brasil. Concluiu que o uso dos recursos tecnológicos de comunicação para divulgação de informações da atuação governamental ainda está num estado iniciante, o que evidencia a presença de uma estrutura de Estado autoritária, centralizadora e resistente à participação popular. Esse resultado convergiu para a literatura internacional que mostra a utilização modesta de recursos tecnológicos de comunicação no setor público.

A pesquisa de Paiva e Zuccolotto (2009) examinou a transparência fiscal em uma amostra de municípios do estado de Minas Gerais. Os dados foram coletados dos sites oficiais de 275 (duzentos e setenta e cinco) municípios. Os autores constataram que mais de 75% (setenta e cinco por cento) dos municípios mineiros são pouco transparentes, e disponibilizam um volume muito pequeno de informações por meio da *internet*, o que dificulta ao cidadão estabelecer julgamentos sobre a gestão municipal. Já Souza *et al.* (2008) investigaram se os municípios mineiros utilizam a *internet* para evidenciar as informações determinadas na LRF. A análise dos dados indica que a maior parte dos municípios mineiros não possui *site* próprio, e aponta para uma subutilização da *internet* para evidenciar informações financeiras. Ainda foi observada uma grande distinção entre as informações evidenciadas por diferentes mesorregiões, e acredita-se que a questão econômica seja um dos principais fatores que influenciam essa discrepância.

Bufoni *et al.* (2005) verificaram o *disclosure* das agências reguladoras federais nacionais, de forma mais específica, a divulgação das Demonstrações Contábeis desses agentes. Foram analisadas e verificada a adequação de seus demonstrativos a legislação pertinente de 9 (nove) agências reguladoras federais. Os resultados indicam que não existem Demonstrações Contábeis disponíveis e que, mesmo os relatórios de gestão apresentam informações incompletas e são pouco transparentes.

O estudo de Macêdo e Klann (2014) teve outro foco. Eles também analisaram *disclosure*, porém a divulgação da aderência das Unidades da Federação do Brasil às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Com a pesquisa foi possível observar que pontos importantes, constantes nas normas NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos

sob o Enfoque Contábil, e NBC T 16.8 – Controle Interno, não eram respeitados. Os resultados mostraram que de 2010 a 2012 a evidenciação dos entes públicos no que concerne à aderência às NBCASP ainda era incipiente. Assim, concluíram que os estados brasileiros ainda não estavam preparados para realizar a divulgação obrigatória de acordo com as NBCASP, devido ao nível de *disclosure* até aquela data.

Castro e Cunha (2014), seguindo a mesma direção, investigaram as informações disponibilizadas pelos Estados Brasileiros e pelo Distrito Federal no exercício de 2013. As autoras inferiram que foram divulgadas poucas informações não obrigatórias nesse período, além disso, os órgãos não possuíam um sistema de custos em pleno funcionamento, descumprindo as normas em vigor. A conclusão foi que os estados e o DF ainda têm um longo caminho a percorrer para a adoção das NBCASP, apesar das várias prorrogações de prazos já concedidas, e com isso pode-se afirmar que o Brasil está distante do padrão contábil internacional.

2.3.3 Estudos com abordagem na associação entre características dos entes públicos e divulgação

Estudos tentam buscar as associações entre as características dos entes públicos e o nível de divulgação dos mesmos, tanto no Brasil como no exterior.

Lock (2003) analisou a transparência da gestão fiscal municipal em capitais e municípios do interior do Brasil, por meio de informações contábeis divulgadas na *internet*. Os resultados revelaram que os municípios da amostra não cumprem minimamente a legislação, o que deixa os cidadãos sem acesso a informações econômicas e financeiras da gestão das prefeituras. O autor buscou também identificar as características que podem ter relação com o grau de divulgação desses entes, e detectou que existe uma relação entre os níveis de transparência apresentados nos *sites* oficiais e os indicadores populacionais e educacionais (taxa de alfabetização).

O estudo de Styles e Tennyson (2007) examinou a divulgação e acessibilidade dos relatórios financeiros na *internet* em uma amostra de 300 (trezentos) municípios norte-americanos de tamanhos variados (pequenos, médios e grandes). Os resultados indicam que a disponibilização de relatórios é mais proeminente entre as cidades maiores. Outra conclusão foi que a acessibilidade dos dados financeiros na *internet* está positivamente relacionada com as variáveis população, renda *per capita*, nível da dívida e situação financeira do município.

Oliveira, Silva e Moraes (2008) pesquisaram a transparência do orçamento e sua relação com determinadas variáveis, por meio de um estudo de corte transversal em que foram analisados 59 (cinquenta e nove) países. Os resultados mostraram que há relação significativa e positiva entre o Índice de Abertura Orçamentária (IAO), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e o Produto Interno Bruto (PIB). Nessa mesma linha, o estudo de Gandía e Archidona (2008) buscou analisar os *sites* de 130 (cento e trinta) municípios espanhóis para avaliar a extensão da informação disseminada e determinar que fatores estão afetando os níveis de divulgação. Os resultados mostram baixos níveis de divulgação, porém 50% (cinquenta por cento) atingiram o nível de “aprovado” em divulgação. A competição política, a mídia pública e acesso à tecnologia, e níveis educacionais dos cidadãos explicam as práticas de evidenciação.

O estudo de Pérez, Bolívar e Hernández (2008) teve como objetivo verificar a extensão das informações de natureza financeira disponibilizadas por uma amostra de 65 (sessenta e cinco) municípios espanhóis em seus *sites*, e também se as informações eram influenciadas pelo contexto em que o município atua. Foi gerado um índice de transparência com base em três dimensões: conteúdo da informação, características qualitativas da informação e acessibilidade. Os autores concluíram que os municípios da amostra não estavam plenamente conscientes do potencial da *internet* como uma ferramenta da nova gestão pública e que o nível de divulgação é baixo. Os fatores previamente selecionados como variáveis que poderiam exercer alguma influência no nível de transparência, e apresentaram relação positiva, foram apenas o custo da dívida e o percentual de acesso à *internet* nas residências.

O objetivo do estudo de Santana Junior *et al.* (2009) foi analisar os níveis de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos Poderes e Órgãos dos estados e do Distrito Federal do Brasil e a sua associação com os seus respectivos indicadores econômico-sociais, em uma amostra de 135 (cento e trinta e cinco) Poderes/Órgãos, totalizando 207 (duzentos e sete) *sites* relacionados a esses entes. O levantamento dos dados evidenciou uma baixa aderência à integralidade das exigências legais de transparência fiscal eletrônica. Os testes estatísticos demonstraram existir relação entre os níveis de transparência e os respectivos indicadores econômico-sociais selecionados, com exceção dos Ministérios Públicos Estaduais, cuja associação não foi encontrada em nenhuma das situações examinadas. Para os autores, essa diferença que explica as diferenças de níveis de transparência não justifica o baixo grau de aderência as exigências legais.

Santos (2013) elaborou um índice de divulgação dos municípios do Rio Grande do Norte e analisou a existência de relação entre o índice e as características socioeconômicas dos municípios. O autor concluiu que os municípios maiores e mais desenvolvidos tendem divulgar

mais informações do que os com tamanho e desenvolvimento inferiores. Já a pesquisa de Zuccolotto e Teixeira (2014) investigou as relações entre três conjuntos de variáveis, fiscais, socioeconômicas e políticas, e o *disclosure* fiscal no contexto subnacional brasileiro. Os resultados indicam que as variáveis fiscais e socioeconômicas explicam o nível de transparência dos Estados brasileiros.

França (2016) teve como objetivo em seu estudo verificar a relação das características financeiras e socioeconômicas dos entes públicos, com o *disclosure* das provisões e dos passivos contingentes apresentados nas demonstrações patrimoniais dos estados brasileiros e do Distrito Federal. Foram analisados o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais e as Notas Explicativas dos anos de 2011 a 2014 dos entes por meio de um *checklist* de referência. Os resultados revelam uma qualidade baixa de divulgação e indicam que os estados com maior arrecadação de receitas próprias, densidade demográfica e níveis de endividamento, tendem a divulgar mais informações sobre os passivos estudados, enquanto os estados com maiores índices da população com acesso à *internet* tendem a divulgar menos informação sobre provisão e passivos contingentes.

Outro estudo recente de Castro (2016) buscou analisar as características dos Estados brasileiros e Distrito Federal que podem explicar o nível de *disclosure* conforme as mudanças trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em consonância com o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública. As características analisadas foram: Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os Estados, PIB per capita, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice de Desenvolvimento Humano nas suas três dimensões, Taxa de Alfabetização e População. Os resultados mostraram que o tamanho, composto pelas variáveis Receita Orçamentária e Transferências de Recursos da União para o Estado e População, pode ser considerado uma característica explicativa do índice de divulgação, a um nível de significância de 10%.

Uma interessante pesquisa que também envolveu características de entes públicos, mas relacionada a gastos públicos e não a divulgação de informações, foi a realizada por Soares, Clemente, Freire e Scarpin (2016). O objetivo foi examinar a influência que os municípios catarinenses exercem uns sobre os outros nas decisões de gastos com saúde no ano de 2010, com base na Teoria dos Lugares Centrais. A Teoria dos Lugares Centrais tem como ponto focal a ideia de que há relações verticais entre os municípios centrais e periféricos. Os resultados encontrados dão suporte a essa ideia, revelando que os municípios centrais apresentam maiores custos na subfunção hospitalar (Soares, Clemente, Freire e Scarpin, 2016).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo demonstra o percurso metodológico para realização dessa pesquisa, com o intuito de alcançar os objetivos propostos. Serão detalhados os seguintes itens: categorização da pesquisa quanto às estratégias, delineamento da pesquisa, amostra e coleta de dados, variáveis operacionais e hipótese de pesquisa e os métodos estatísticos utilizados.

3.1 CATEGORIZAÇÃO DA PESQUISA QUANTO ÀS ESTRATÉGIAS E DESENHO DA PESQUISA

A pesquisa empírica é classificada metodologicamente de acordo com as diversas estratégias empregadas. Para uma melhor visualização das estratégias de pesquisa utilizadas neste estudo, apresenta-se o Quadro 9, com a categoria levantada, a estratégia e o autor utilizado para fazer a categorização.

Quadro 9: Estratégia metodológica da pesquisa

Categoria	Classificação	Autor
Quanto aos objetivos	Exploratória	Raupp e Beuren (2003)
Quanto aos procedimentos	Bibliográfica e documental	Martins e Theóphilo (2009)
Quanto à abordagem do problema	Quantitativa	Raupp e Beuren (2003)
Quanto à técnica de coleta de dados	Dados secundários	Cooper e Schindler (2016)
Quanto ao efeito do pesquisador nas variáveis	<i>Ex post facto</i>	Cooper e Schindler (2016)
Quanto à dimensão do tempo	Transversal	Cooper e Schindler (2016)
Quanto ao escopo do tópico	Estudo estatístico	Cooper e Schindler (2016)

Fonte: elaborado pela autora

Quanto aos objetivos a pesquisa pode ser classificada como exploratória, descritiva e explicativa. Conforme Raupp e Beuren (2003), a pesquisa exploratória ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Assim, este estudo é classificado como exploratório, porque busca identificar as características socioeconômicas que explicam o nível de divulgação das informações contábeis dos municípios paranaenses de acordo com as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Em relação aos procedimentos técnicos, o estudo é considerado bibliográfico e documental. Martins e Theóphilo (2009) explicam que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, principalmente livros e artigos. A pesquisa documental, segundo os mesmos autores, é aquela que se utiliza de materiais que ainda não receberam

nenhum tratamento analítico, ou seja, esse tipo de pesquisa visa selecionar, tratar e interpretar informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e valor. Para Raupp e Beuren (2003), no que diz respeito a estudos contábeis, percebe-se que a pesquisa bibliográfica está sempre presente, seja como parte integrante de outro tipo de pesquisa ou exclusivamente enquanto delineamento.

Quanto a abordagem do problema a pesquisa pode ser definida como quantitativa. A pesquisa quantitativa, segundo Raupp e Beuren (2003), caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados.

As pesquisas científicas, segundo Cooper e Schindler (2016), podem utilizar fontes de natureza primária ou secundária. Segundo os autores, as fontes primárias são definidas como as geradas pelo próprio pesquisador com o objetivo de solucionar o problema de pesquisa e podem ser coletadas de diversas formas como entrevistas pessoais, por telefone, questionários ou observação pessoal, sendo considerados dados brutos. Já as fontes secundárias são aquelas que foram coletadas com outros objetivos, estando disponíveis ao pesquisador em boletins, livros, revistas, dissertações, teses e demais publicações científicas. Assim, esta pesquisa, quanto a técnica de coleta de dados é considerada de dados secundários.

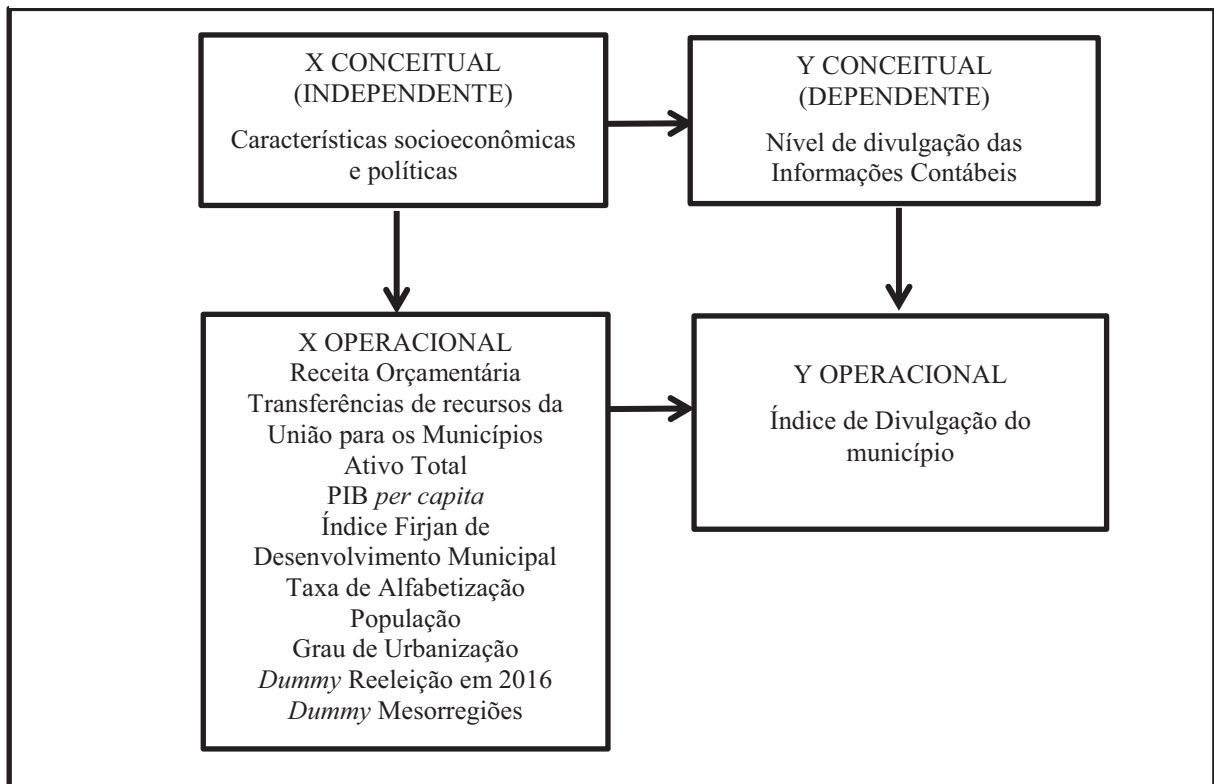
Em relação aos efeitos do pesquisador nas variáveis de estudo a pesquisa enquadra-se como *ex-post-facto*, pois segundo Cooper e Schindler (2016), nessa classificação o pesquisador não possui controle sobre as variáveis, limitando-se a relatar o que ocorreu ou está ocorrendo.

Quanto a dimensão do tempo, segundo Cooper e Schindler (2016), as pesquisas podem ser classificadas em longitudinal e transversal. A longitudinal é a que ocorre ao longo do tempo e ainda é dividida em prospectiva, quando acompanha dados ao longo de um período e retrospectiva, quando é baseada em dados de períodos passados. Já a transversal é a realizada em um determinado instante de tempo. O estudo em questão se enquadra em uma pesquisa transversal.

De acordo com Cooper e Schindler (2016), quanto ao escopo do tópico, a pesquisa é classificada em caso ou estudo estatístico. Esse estudo é considerado estatístico uma vez que é voltado para a amplitude e não para a profundidade, tenta captar as características de uma população ao fazer inferências a partir das características da amostra, e as hipóteses são testadas quantitativamente.

A Figura 1 ilustra o desenho da pesquisa, baseada nos estudos de Libby, Bloomfield e Nelson (2002).

Figura 1: Estrutura de validade preditiva



Em que Y é denotado como o nível de divulgação das informações contábeis dos municípios, mensurado pelo índice de divulgação gerado no estudo. As variáveis independentes são características socioeconômicas e políticas que explicam o alto ou baixo índice de divulgação.

Após a apresentação das estratégias usadas na pesquisa e do desenho da pesquisa, segue o delineamento da pesquisa, a descrição da amostra e coleta de dados, variáveis e demais procedimentos metodológicos.

3.2 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Para atingir o objetivo da pesquisa, depois da pesquisa bibliográfica e documental, foram realizados os seguintes passos:

- 1) Cálculo da quantidade de municípios paranaenses que deveriam compor a amostra para que ela fosse probabilística, após a decisão de pesquisar o estado do Paraná.

- 2) Definição dos municípios da amostra de forma aleatória com o auxílio de uma ferramenta do *Microsoft Office Excel*, para que a amostra não fosse tendenciosa.
- 3) Com a relação dos municípios determinada, foi apurado o Índice de Divulgação (ID) de cada município, por meio do acesso à *homepage* oficial de cada um deles, análise das demonstrações contábeis disponibilizadas no Portal da Transparência, e a pontuação para cada item das partes III, IV e V do MCASP, assim como realizado no estudo de Castro e Cunha (2014) com os estados brasileiros. Depois dessa etapa, originou-se o índice de divulgação do município para ser relacionado com as características dos mesmos. Nessa etapa alguns municípios foram retirados da amostra por falta de informações para a composição do ID.
- 4) O quarto passo foi o levantamento das características socioeconômicas e políticas dos municípios, por meio de fontes variadas, como a Secretaria do Tesouro Nacional (FINBRA), o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Tribunal Superior Eleitoral (TSE), e outros. Outros municípios também tiveram que ser excluídos da amostra por ausência de dados.
- 5) Com as informações necessárias coletadas foram iniciados os procedimentos estatísticos para que o objetivo do estudo fosse atingido. Primeiramente foi realizada a estatística descritiva e na sequência a inferencial, e assim foram obtidas as conclusões.

Os procedimentos de cada passo serão mais aprofundados na continuação desse capítulo do trabalho.

3.3 DEFINIÇÃO DA AMOSTRA E COLETA DE DADOS

O pesquisador trabalha com tempo, energia e recursos econômicos limitados, portanto, são raras as vezes que pode trabalhar com todos os elementos da população. Assim, estuda um grupo de unidades extraídas da população, denominado amostra. A amostra não representa perfeitamente uma população, ou seja, o uso de uma amostra implica na aceitação de uma margem de erro, chamado de erro amostral. O erro não pode ser evitado, mas seu valor pode ser limitado por meio de uma escolha de amostra de tamanho adequado, sendo que quanto maior o tamanho da amostra, menor o erro cometido (Levin, 1987).

A fórmula utilizada para cálculo do tamanho da amostra, com base em Anderson; Sweeney e Williams (2013), para população finita, foi:

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot (1-p)}{(N-1) \cdot e^2 + Z^2 \cdot p \cdot (1-p)} \quad (1)$$

Onde:

n = Tamanho da amostra

N = Tamanho da população

Z = Escore Z para o grau de confiança

p = proporção que se espera encontrar (como regra geral p = 50%)

e = erro amostral

A população da pesquisa compreende os 399 (trezentos e noventa e nove) municípios existentes no estado do Paraná. A escolha da população se deu devido ao pequeno número de pesquisas relacionadas ao tema envolvendo municípios do Paraná, além do interesse da pesquisadora em contribuir para o conhecimento da região. Ao fazer uma busca por “Contabilidade Pública” e “Paraná” no Portal de Periódicos CAPES/MEC, teve-se o resultado abaixo.

Tabela 3

Estudos envolvendo Contabilidade Pública e o Paraná no Portal de Periódicos CAPES/MEC

Estudos com a busca por "Contabilidade Pública" e "Paraná" em qualquer parte do texto no Portal Periódicos CAPES/MEC			
Data de publicação	Tipo de material	Idioma	Quantidade
Qualquer ano	Todos os itens	Qualquer idioma	16
Qualquer ano	Artigos	Qualquer idioma	16
Últimos 5 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	14
Últimos 5 anos	Artigos	Qualquer idioma	14
Últimos 2 anos	Todos os itens	Qualquer idioma	2
Últimos 2 anos	Artigos	Qualquer idioma	2
Último ano	Todos os itens	Qualquer idioma	2
Último ano	Artigos	Qualquer idioma	2

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do levantamento

A quantidade de estudos que trata de Contabilidade Pública com dados do estado do Paraná é pequena, visto que o portal existe oficialmente desde novembro de 2000, e desse ano até o atual apenas 16 (dezesseis) pesquisas foram encontradas, e dessas 2 (duas) são mais atuais. Os dados levantados confirmam assim a necessidade de pesquisar mais essa região com o tema selecionado.

Outra razão foi a importância do estado para o Brasil e a diversidade de características dos municípios deste estado que possui entes de pequeno, médio e grande porte e diferentes níveis de desenvolvimento. Segundo IPARDES (2018), o Paraná constitui a quinta maior economia estadual do país, ficando atrás apenas de São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul. Com marcante perfil agroindustrial, além de atender aos mercados regional e nacional, parte da produção estadual segue para o mercado internacional, se posicionando regularmente entre os dez principais estados exportadores do país.

A estrutura econômica é distribuída entre a área metropolitana da capital Curitiba que detém 44% (quarenta e quatro por cento) do PIB e 34% (trinta e quatro por cento) da população estadual, e municípios de grande, médio e pequeno portes, todos com importante concentração do setor de serviços do Estado e os de pequeno porte ainda caracterizados por forte presença da atividade agrícola. Sobre a sua população, o censo demográfico de 2010 revelou que é a sexta unidade da federação mais populosa do país, concentrando cerca de 5,5% da população brasileira (IPARDE, 2018). Os dados do IBGE revelam a seguinte distribuição de quantidade de habitantes por município, abaixo especificada.

Tabela 4

Municípios do Paraná por quantidade de habitantes

Habitantes	Quantidade de municípios
Mais de 1.000.000 habitantes	1
Mais de 500.000 habitantes	1
Mais de 400.000 habitantes	1
Mais de 300.000 habitantes	3
Mais de 200.000 habitantes	2
Mais de 150.000 habitantes	2
Mais de 100.000 habitantes	10
Mais de 50.000 habitantes	15
Mais de 20.000 habitantes	58
Mais de 10.000 habitantes	106
Menos de 10.000 habitantes	200
Total	399

Fonte: elaborado pela autora com base nos dados do IBGE

Verificando a tabela, nota-se que o tamanho dos municípios do Paraná, medidos por meio da quantidade de habitantes, varia bastante, com uma maior concentração em municípios menores. Outro dado relevante é o índice de Desenvolvimento Humano Municipal IDH-M dos municípios paranaenses que é dividido da forma demonstrada na Tabela 5.

Tabela 5
Municípios do Paraná por IDH-M

IDH-M	Quantidade de municípios
Muito alto - de 0,800 a 1	2
Alto - de 0,700 a 0,799	157
Médio - de 0,600 a 0,699	234
Baixo - de 0,500 a 0,599	6
Muito baixo - de 0 a 0,499	0
Total	399

Fonte: elaborado pela autora com base nos dados do IBGE

O IDH-M também não se agrupa apenas em um dos níveis, tendo municípios no IDH-M muito alto, alto, médio e baixo. Devido a essa diversificação de tamanho e desenvolvimento dos municípios do estado, os estudos aplicados no Paraná se tornam interessantes.

A amostra, com erro amostral de 5% (cinco por cento) e nível de confiança de 95% (noventa e cinco por cento) é de 196 (cento e noventa e seis) municípios, conforme demonstrado no cálculo abaixo, sendo que o escore z para grau de confiança de 95% é de 1,96.

$$n = \frac{399 \cdot 1,96^2 \cdot 0,5 \cdot (1-0,5)}{(399-1) \cdot 0,05^2 + 1,96^2 \cdot 0,5 \cdot (1-0,5)} = \frac{1532,80 \cdot 0,25}{0,995 + 0,96} = \frac{383,2}{1,955} = 196 \quad (2)$$

Depois de verificada a quantidade de municípios suficiente para uma amostra adequada, ela foi definida com a utilização de uma ferramenta de aleatoriedade do *Microsoft Office Excel*. Foram excluídos da amostra os municípios que não possuem *homepage* oficial ou Portal da Transparência, ou as prefeituras em que os mesmos não estavam em funcionamento no momento da coleta, para que fosse possível a busca da divulgação das informações contábeis de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Também foram descartados os municípios que não possuíam as informações necessárias das variáveis independentes, com base no exercício financeiro de 2016, perfazendo na amostra final um total de 164 (cento e sessenta e quatro) municípios, conforme detalhado no Quadro 10. No apêndice I consta a relação de municípios que compõem amostra inicial, os municípios que foram excluídos por falta de *homepage* oficial ou Portal da Transparência e os que foram eliminados por falta de informações das variáveis independentes, bem como a amostra final.

Quadro 10: Formação da Amostra Final

Número de municípios da população	399
Número de municípios da amostra inicial	196
Número de Municípios excluídos por falta de <i>homepage</i> oficial/disponibilização de informações	20
Número de Municípios excluídos por falta de informações das variáveis independentes	12
Número de Municípios da Amostra Final	164

Fonte: Dados da pesquisa

Não era previsto que os municípios não tornassem públicos os dados contábeis necessários para a execução da pesquisa, sendo que são obrigatórios. Desta forma, a amostra deixou de ser probabilística, passando a ser por conveniência, de tal forma não ser possível fazer generalizações a partir dos achados. Vale ressaltar que a conveniência em relação a amostra foi por força maior, uma vez que foi inesperada pela autora a falta de disponibilização de informações.

Os dados para formação do índice de divulgação foram extraídos da *homepage* oficial dos municípios participantes da amostra. Para a coleta de dados das variáveis independentes foram utilizados o banco de dados disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional (FINBRA) que consolida as demonstrações enviadas anualmente pelos municípios de todo o país, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), do Portal da Transparência do Governo Federal, do sistema FIRJAN, do Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (IPARDES), do Atlas de Desenvolvimento Humano no Brasil e Banco de Dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP).

3.4 VARIÁVEIS E HIPÓTESES DE PESQUISA

Variável dependente, segundo Fachin (2001), é a que terá seus valores explicados, por relacionar-se com as mudanças ocorridas na variável independente. Sendo assim a variável dependente desse estudo é o Índice de divulgação dos municípios, calculado para cada um dos municípios da amostra.

Com os municípios integrantes da amostra definidos, foi identificado o índice de divulgação das informações contábeis conforme as exigências estabelecidas pelas NBCASP e o MCASP de cada município, com base nas demonstrações contábeis divulgadas no exercício financeiro de 2016. Para isso, foi utilizado o índice de acordo com o empregado no estudo de Castro e Cunha (2014) que mediu o cumprimento das NBCASP em relação as partes III, IV e

V do MCASP nos estados e DF, pois o MCASP serve de referência para os procedimentos contábeis a serem adotados pelos entes e considera as premissas estabelecidas pela NBCASP e as regras do Plano de Contas Aplicados ao Setor Público (PCASP). Assim as informações foram analisadas de acordo com os itens dispostos no Quadro 11.

Quadro 11: Partes do MCASP para formação do Índice de Divulgação

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

Fonte: Adaptado de Castro e Cunha (2014)

Para os itens da Parte III do MCASP foi atribuída a nota 2 (dois) quando o item foi divulgado de acordo com as regras do MCASP, 1 (um) quando o item apenas foi divulgado, e 0 (zero) para a falta de divulgação. Os itens que não se aplicam a determinado município foram classificados como N/A (não aplicável). Na análise dessa parte do MCASP em específico, a autora teve limitações em relação a identificação dos itens que realmente não eram aplicáveis, devido a insuficiência de informações disponibilizadas na *homepage* de alguns municípios, no entanto, pontuou os itens da forma mais aproximada da realidade encontrada por meio dos dados acessíveis.

Para as partes IV e V do MCASP foi atribuída a nota 1 (um) quando o item foi atendido e 0 (zero) quando não atendido, não sendo dada pontuação em função da qualidade do item divulgado. Desta forma, o índice atribuído a cada município foi obtido pela divisão da soma dos pontos obtidos pelo ente, pela pontuação total possível de ser atingida por ele, assim como no estudo de Castro e Cunha (2014), conforme segue:

$$ID = \frac{\sum a}{N - N/A} \quad (3)$$

Onde:

ID – Índice de Divulgação

N – Total de critérios

N/A – Número de itens não aplicáveis

a – Número de itens atendidos

Tendo como base estudos realizados anteriormente como os de Lock (2003), Pinho (2006), Cruz (2010), Tristão e Dutra (2012), Avelino (2013), Gemelli Savian e Bezerra (2013), Zuccolotto e Teixeira (2014), Ázaro Junior e Mourão (2015), Castro (2016) e Marciniuk e Bugarin (2018), as variáveis independentes são: Receita Orçamentária, Transferências de Recursos da União para os municípios, o Ativo total, PIB *per capita*, índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Taxa de Alfabetização, População e Grau de Urbanização, uma *dummy* para reeleição do prefeito, sendo 1 (um) para os casos em que o prefeito foi reeleito nas eleições de 2016 e 0 (zero) quando não reeleito, e outra *dummy* para a mesorregião a que o município pertence, sendo atribuído 1 (um) para mesorregião que o município pertence e 0 (zero) para as demais mesorregiões do Paraná, conforme detalhado no Quadro 12.

Quadro 12: Variáveis Independentes

Variável	Proxy	Fonte	Referências
Receita Orçamentária	Logaritmo natural (ln) da Receita Orçamentária	Banco de dados Finanças do Brasil (FINBRA)	Cruz, Silva e Santos (2009); Cruz (2010); Avelino (2013); Castro (2016).
Transferências de recursos da União para os Municípios	Logaritmo natural (ln) do montante de recursos repassados a cada Município	Portal da Transparência do Governo Federal	Avelino (2013); Avelino <i>et al.</i> (2014); Castro (2016).
Ativo Total	Logaritmo natural (ln) do total do ativo do Município	Banco de dados Finanças do Brasil (FINBRA)	Gerigk e Clemente (2011); Tristão e Dutra (2012)
PIB <i>per capita</i>	Logaritmo natural (ln) do PIB <i>per capita</i>	Banco de dados do IBGE	Oliveira, Silva e Moraes (2008); Cruz, Silva e Santos (2009); Cruz (2010); Avelino (2013); Callegário (2015); Castro (2016).
Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal	IFDM de cada município	Sistema FIRJAN	Cruz (2010); Avelino (2013); Castro (2016).
Taxa de Alfabetização	% de pessoas acima de 15 anos alfabetizadas	Banco de dados do IBGE	Cruz, Silva e Santos (2009); Cruz (2010); Castro (2016).

População	Logaritmo natural (ln) da População	Banco de dados Finanças do Brasil (FINBRA)	Lock (2003); Cruz, Silva e Santos (2009); Avelino (2013); Callegário (2015); Castro (2016).
Grau de Urbanização	% da população residente em áreas urbanas	Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (IPARDES)	Menezes e Jannuzzi (2005); Teixeira e Guilhermino (2006); Varela, Martins e Fávero (2012); Ázaro Junior e Mourão (2015)
<i>Dummy</i> Reeleição em 2016	1 – Prefeito Reeleito 0 – Prefeito não Reeleito	Banco de dados do Tribunal Superior Eleitoral (TSE)	Marciniuk e Bugarin (2018).
<i>Dummy</i> Mesorregiões	1 – Mesorregião que o município pertence 0 – Mesorregião que o município não pertence	Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (IPARDES)	Gemelli Savian e Bezerra (2013).

Fonte: Elaborado pela autora

As hipóteses podem ser definidas, segundo Fachin (2001), como supostas respostas para a questão de pesquisa. Diante da descrição e classificação das variáveis utilizadas nesse estudo, pretende-se responder ao problema dessa dissertação tendo como hipóteses as abaixo listadas.

A Receita Orçamentária é o montante total dos impostos, taxas, contribuições e outras fontes recolhidas ao ente e incorporado ao seu patrimônio, para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos, representando a capacidade de geração de receita do ente (Castro *et al.*, 2016; Cruz, 2010). Pinho (2006) supõe que municípios com melhores condições econômicas, sociais, políticas e tecnológicas, tendem a implantar melhores portais eletrônicos, e conseqüentemente, divulgar mais.

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

As transferências de recursos da união para os municípios podem ser de natureza legal ou voluntária, com o objetivo de fornecer melhores condições econômicas aos entes. Pressupõe-se que os municípios que recebem valores maiores de transferências, independentemente de serem constitucionais ou voluntárias, divulgam mais informações como forma de prestação de contas a população ou órgão repassador desses recursos recebidos (Avelino, 2013).

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

O ativo total é utilizado em estudos que envolvem o setor privado como representante do porte/tamanho das empresas, por se tratar do conjunto de bens e direitos pertencentes a companhia, como no estudo de Tristão e Dutra (2012). Considerando essa inferência e que os autores Lock (2003), Cruz, Silva e Santos (2009), Avelino (2013) e Castro (2016) assumiram que o tamanho do município influencia no nível de divulgação, sendo que os maiores divulgam mais, acredita-se que os municípios com maior ativo total apresentam maior Índice de Divulgação.

H3: A relação entre o Ativo Total e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

O PIB *per capita* é um indicador do nível de atividade econômica, calculado pelo valor total dos bens e serviços produzidos dividido pela quantidade de habitantes da região (Cruz, 2010). O PIB, para Castro *et al.* (2016), é a soma de todos os bens produzidos e quanto maior o PIB, maior o nível de desenvolvimento, e por fim, se espera um melhor índice de transparência da gestão. Styles e Tennyson (2007) utilizaram o PIB *per capita* em uma pesquisa com o objetivo semelhante e encontraram relação positiva e significativa com o nível de divulgação eletrônica em municípios norte-americanos.

H4: A relação entre o PIB per capita e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

O Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) constitui-se de um estudo anual realizado pelo Sistema Firjan (Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro) que acompanha o desenvolvimento de 5.564 (cinco mil quinhentos e sessenta e quatro) municípios brasileiros nas áreas de Emprego e Renda, Educação e Saúde. Ele é uma ferramenta de gestão pública e *accountability*, construída com base nos dados estatísticos públicos oficiais disponibilizados pelos ministérios do Trabalho, Educação e Saúde, e varia de 0 a 1, sendo que mais próximo de 1, maior o desenvolvimento (Avelino, 2013). Cruz (2010), considera que municípios com melhores indicadores socioeconômicos apresentam níveis de divulgação superiores.

H5: A relação entre o IFDM e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

A taxa de alfabetização é representada pelo percentual de pessoas acima de 15 (quinze) anos de idade que sabem ler e escrever pelo menos um bilhete simples, e revela o nível educacional de uma população (Castro, 2016). Cruz, Silva e Santos (2009) e Lock (2003) utilizaram essa variável em seus estudos e os resultados realmente revelaram existir uma relação entre os níveis de transparência e indicadores educacionais. A pesquisa de Avelino (2013) assumiu que entes públicos com maiores taxas de alfabetização tenderiam a prezar mais pela transparência da gestão, considerando que cidadãos que compreendem melhor seu direitos exercem maior cobrança e fiscalizam mais seus governantes.

H6: A relação entre a taxa de alfabetização dos habitantes e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

A população é geralmente utilizada para analisar o tamanho do ente. Lock (2003), Cruz, Silva e Santos (2009) e Avelino (2013) adotaram que municípios maiores tendem a divulgar mais informações contábeis, pressupondo que um elevado número de cidadãos tenderia a exercer mais pressão para que a entidade divulgasse uma maior quantidade de informações e com qualidade. Castro (2016), a partir da análise do fator tamanho do ente, composto pelas variáveis Receita Orçamentária, Transferências de recursos da união para os estados e população, pôde constatar que o tamanho é uma característica explicativa da variação da divulgação, a um nível de significância de 10% (dez por cento).

H7: A relação entre a população do ente e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

A urbanização é um processo de transformação de características rurais de uma localidade para características urbanas, e suas implicações na vida social da população tem sido objeto de estudo (Castro, Coelho & Góis, 2007). Para Soares, Chagas e Rabêlo (2011) a cidade é o motor do desenvolvimento. Ázaro Junior e Mourão (2015) afirmam que a vida no meio urbano é, muitas vezes, associada ao progresso e maiores oportunidades, enquanto o meio rural é associado ao subdesenvolvimento. Os autores estudaram a associação entre a taxa de urbanização e o IDH-M e encontraram relação positiva entre as duas variáveis. Nessa pesquisa, acredita-se também que cidades com grau de urbanização mais elevado, tem desenvolvimento superior, e assim, os cidadãos tem maior acesso a informação e também buscam conhecer o seu

município. Os municípios, por sua vez, como são mais avançados, divulgam mais dados para satisfazer os munícipes.

H8: A relação entre o grau de urbanização do ente e o ID é estatisticamente significativa e positiva.

Uma outra variável diferenciada utilizada nesse estudo foi a reeleição ou não dos prefeitos municipais. Acredita-se que o prefeito reeleito divulga mais informações sobre a gestão, com o objetivo de expor o trabalho realizado, os benefícios trazidos para a população, a correta aplicação dos recursos públicos, e assim aumentar a possibilidade de continuar no poder por um período maior. A maioria dos estudos que envolvem a variável reeleição tentam explicar essa variável, ou seja, os motivos para a reeleição. Nesse estudo ela será uma variável explicativa do nível de *disclosure* dos municípios. Outro estudo que utilizou a variável reeleição como independente foi de Marciniuk & Bugarin (2018), que pesquisaram empiricamente o efeito potencial do fim da reeleição para o executivo brasileiro sobre as finanças públicas municipais. Os resultados indicaram que prefeitos em primeiro mandato e que concorreram à reeleição apresentaram comportamento fiscal mais responsável do que os que não concorreram à reeleição, confirmando a literatura existente que sugere que a reeleição funciona como um instrumento de controle dos eleitores sobre o comportamento fiscal dos políticos eleitos para cargos do executivo.

H9: Dummy Reelection: A ocorrência de reeleição no município impacta positivamente o ID.

O estado do Paraná é ordenado em 10 (dez) mesorregiões com características distintas: Centro-Ocidental, Centro-Oriental, Centro-Sul, Metropolitana de Curitiba, Noroeste, Norte Pioneiro, Norte Central, Oeste, Sudeste e Sudoeste Paranaense (Savian & Bezerra; 2013). Segundo Soares, Clemente, Freire e Scarpin (2016), há relações verticais entre os municípios centrais e periféricos, identificando em seu estudo, a partir da teoria dos lugares centrais, que municípios centrais apresentam maiores custos na subfunção hospitalar. Outra pesquisa relacionada a teoria dos lugares centrais foi a realizada por Werck, Heyndels e Geys (2008) que, considerando o tamanho dos municípios, observaram uma assimetria dos gastos entre os menores e os maiores, indicando também um efeito vertical. Ainda os municípios menores apresentaram uma interdependência positiva em relação aos menores e negativa em relação aos grandes centros. Desta forma, para a presente pesquisa, essa variável terá o objetivo de

identificar a que mesorregião o município pertence para captar se as mesorregiões do estado do Paraná divulgam em níveis diferenciados, e se há alguma relação vertical referente ao nível de divulgação.

H10: Dummy Mesorregiões: Identificação da mesorregião (1(um) - mesorregião a que o município pertence e 0 (zero) - demais mesorregiões)

3.5 MÉTODOS ESTATÍSTICOS UTILIZADOS

Após a tabulação dos dados, primeiramente, por meio da estatística descritiva, foram calculados a média, a mediana, o mínimo, o máximo, o desvio-padrão e o coeficiente de variação das variáveis do estudo, que possibilitam uma análise da relação do ID e as características dos municípios, além da apresentação dos municípios por mesorregião. Uma análise descritiva da amostra é fundamental para resumir algumas informações e auxiliar na decisão e formação do modelo estatístico.

Na sequência foram efetuados o teste de normalidade, a matriz de correlação e a regressão linear múltipla, técnica estatística empregada para o alcance do objetivo geral da pesquisa.

O teste de normalidade é essencial, pois a normalidade dos dados é determinante nos métodos estatísticos paramétricos e permite melhor compreensão para geração dos dados. Alguns testes têm se destacado para a verificação da normalidade como o de *Kolmogorov-Smirnov* e o *Shapiro-Wilk* (Machado *et al.*, 2014)

A correlação de acordo com Marques e Marques (2009) se dá pela relação entre duas ou mais variáveis. Quando há correlação entre duas variáveis podemos chamar de correlação simples e quando há mais de duas variáveis, trata-se de correlação múltipla (Marques & Marques, 2009). Com o intuito de identificar indícios de associação entre a variável dependente e as variáveis independentes foi realizado o teste de correlação entre cada uma das variáveis e o ID, possibilitando uma análise exploratória anterior à estimação do modelo de regressão.

Para Hair *et al.* (2009), a regressão é o método apropriado quando o problema de pesquisa envolve uma única variável dependente métrica, relacionada a duas ou mais variáveis independentes métricas. Segundo Gujarati (2011), a análise de regressão é o estudo da dependência de uma variável, a dependente, em relação a uma ou mais variáveis independentes ou explicativas. A regressão foi estimada pelo Método dos Mínimos Quadrados (MQO).

Existem vários métodos de construção da Função Regressão Amostral (FRA), mas no que interessa a análise de regressão, o método mais utilizado é o MQO (Gujarati, 2011).

A especificação do modelo é o processo de análise e escolha das variáveis, da forma funcional e das pressuposições probabilísticas feitas sobre as variáveis do modelo (Gujarati, 2011). O modelo estatístico foi utilizado para atender o objetivo do estudo de identificar se determinadas características dos municípios do estado do Paraná podem ser decisivas no nível de evidenciação das informações contábeis de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O Índice de Divulgação (ID) foi tratado como variável dependente do modelo, visando identificar se existe relação entre o ID e as variáveis explicativas: Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os municípios, Ativo Total, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Taxa de Alfabetização, População, Grau de urbanização, se ocorreu reeleição na votação do ano de 2016 e a mesorregião do município. O modelo estatístico é descrito da seguinte forma:

$$\begin{aligned}
 ID_i = & \beta_0 + \beta_1 TRANSFi + \beta_2 RECi + \beta_3 ATIVO_i + \beta_4 PIB_i + \beta_5 IFDM_i + \beta_6 ALFAB_i + \beta_7 POPUL_i + \beta_8 URBAN_i \\
 & + \beta_9 REELE_i + \beta_{10} MESORREG_i + \varepsilon_i
 \end{aligned}
 \tag{4}$$

Em que ID_i é o Índice de Divulgação do município i ; $TRANSFi$ corresponde às Transferências de recursos da União para o Município i ; $RECi$ é a Receita Orçamentária do município i ; $ATIVO_i$ indica o Ativo Total do município i ; PIB_i é o PIB *per capita* do município i ; $IFDM_i$ representa o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal do município i ; $ALFAB_i$ é a Taxa de Alfabetização do município i ; $POPUL_i$ corresponde à População do município i ; $URBAN_i$ é a Taxa de Urbanização do município i ; $REELE_i$ representa Reelection do prefeito do município i em 2016 (variável *dummy* sendo atribuído 1 (um) para prefeito reeleito e 0 (zero) para não reeleito); $MESORREG_i$ corresponde à Mesorregião do município i (variável *dummy* sendo atribuído 1 (um) para a mesorregião do município e 0 (zero) para as demais mesorregiões); e ε é o termo de erro da regressão.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este capítulo destina-se a apresentação, interpretação e discussão dos resultados alcançados com a presente pesquisa. Primeiramente verificou-se em que medida os municípios paranaenses vem cumprindo a divulgação obrigatória dos itens estabelecidos pelas NBCASP e o MCASP. Em seguida, os entes públicos pesquisados foram classificados e analisados de acordo com o índice de divulgação obtido, e por fim, buscou-se relacionar o índice de divulgação à determinadas características desses entes, passando primeiro pelas etapas do teste de normalidade, correlação até chegar a regressão.

4.1 DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS CONFORME AS EXIGÊNCIAS ESTABELECIDAS PELAS NBCASP E O MCASP

O MCASP serviu de referência para verificar o cumprimento das NBCASP e foi analisado em relação as suas partes III, IV e V, que tratam, respectivamente dos Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Os PCE da parte III do MCASP são: o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB); as Parcerias Público Privadas (PPP); as Operações de Crédito; o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS); a Dívida Ativa, os Precatórios e os Consórcios Públicos. O Índice de Divulgação Médio dos municípios da amostra referente à Parte III do MCASP está demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6
Índice de Divulgação Médio da Parte III do MCASP

Procedimentos Contábeis Específicos	ID (%)
Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB)	71%
Parcerias Público-Privada (PPP)	0%
Operações de Crédito	54%
Regime Próprio de Previdência Social	64%
Dívida Ativa	63%
Precatórios	46%
Consórcios Públicos	28%

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

Com base nas análises realizadas em relação aos PCE, pode-se observar que o procedimento mais adotado em média é a divulgação correta do FUNDEB, que não é algo tão complexo. Ainda, percebe-se que alguns municípios apenas registram os recursos recebidos em contas de receita do FUNDEB 60% (sessenta por cento), que são exclusivamente para remuneração dos profissionais do magistério, deixando de contabilizar em contas do FUNDEB 40% (quarenta por cento), destinado a outras ações relacionadas a educação, sendo que a norma informa que os valores devem ser controlados separadamente.

Em relação ao segundo item, Parcerias Público-Privada, o percentual foi igual a zero pelo fato de nenhum dos municípios da amostra ter esse tipo de parceria no período estudado.

Para analisar a correta contabilização das Operações de Crédito, verificou-se o Anexo 16 da Lei nº 4.320/64 – Demonstrativo da Dívida Fundada Interna. Alguns municípios apresentavam valores com operação de crédito nesse demonstrativo, mas os valores não constavam no Balanço Patrimonial, ou os valores estavam diferentes entre os relatórios. Considerando esses pontos de divergência, e também que nem todos os municípios tem Operações de Crédito, os municípios divulgam as Operações de Crédito em média 54% (cinquenta e quatro por cento) de forma adequada. Os precatórios também foram verificados utilizando o Anexo 16 da Lei nº 4.320/64, e assim como as Operações de Crédito, muitas cidades demonstravam valores nesse anexo e essa realidade não era refletida no Balanço Patrimonial. Desta forma apenas 46% (quarenta e seis por cento) da amostra divulgou esse item satisfatoriamente.

Mais da metade da amostra não possui Regime Próprio de Previdência Social, no total de 91 (noventa e um) municípios. Dos que possuem o regime, 64% (sessenta e quatro por cento) apresentam essa despesa de forma apropriada. Trata-se de uma despesa intraorçamentária que deve ser contabilizada contra o passivo e ser expressa no Balanço Patrimonial, no entanto nem todos os balanços demonstravam esse procedimento.

A Dívida Ativa foi divulgada por 63% (sessenta e três por cento) da amostra. Muitos dos municípios não divulgaram seus Balanços Patrimoniais para verificação desse procedimento, e outros ainda não apresentaram valores em contas de Dívida Ativa Tributaria e Não Tributária. Sobre os consórcios públicos, eles devem ser evidenciados no balanço patrimonial como ativo não circulante – investimentos, devidamente atualizado por equivalência patrimonial, e a despesa deve ser empenhada em modalidades de aplicação relacionadas a consórcios públicos. Nenhum dos municípios fez o procedimento de equivalência patrimonial, mas outros ao menos fizeram os empenhos de forma correta, que

foram verificados no Anexo 2 da Lei nº 4.320/64 – Despesas segundo as categorias econômicas. Assim 28% (vinte e oito por cento) dos entes divulgaram os consórcios públicos.

Segundo Castro e Cunha (2014) as informações constantes nos Procedimentos Contábeis Específicos não são obrigatoriedades trazidas pelas NBCASP. O FUNDEB é exigido para todos os entes desde 2009; as PPP foram estabelecidas em 2004 pela Lei nº 11.079/2004; as diretrizes para as Operações de Crédito são determinadas na LRF; a Lei nº 9.717/1998 dispõe sobre a organização e funcionamento dos RPPS; os Precatórios e Consórcios Públicos são previstos na Constituição Federal de 1988, e em relação a Dívida Ativa, o MCASP busca criar regras e procedimentos para harmonização dos registros. Nota-se que não houve a introdução de novas informações e que o manual visa a harmonização, mensuração e contabilização desses dados de forma clara e homogênea para todos os entes, porém, apesar da obrigatoriedade já exigida anteriormente, muitos ainda não divulgam as informações exigidas.

O PCASP estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, visando a consolidação das contas públicas. O índice médio de divulgação dos municípios da amostra em relação ao PCASP no exercício de 2016 foi de 65% (sessenta e cinco por cento), totalizando 107 (cento e sete) entes que divulgaram o Plano de Contas. O Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE/PR exigiu a adoção do PCASP para o exercício de 2013. Não é possível fazer o envio das informações ao TCE/PR eletronicamente, por meio do Sistema de Informações Municipais – Acompanhamento Mensal (SIM-AM), se o município não tiver implantado o PCASP. Assim, infere-se que os municípios adotaram o PCASP, mas nem todos o divulgam.

As demonstrações contábeis das entidades do setor público, disciplinadas pela Parte V do MCASP, incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/64, são: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas. A tabela 7 revela o índice de divulgação médio dos municípios analisados em relação às demonstrações contábeis.

Tabela 7
Índice de Divulgação Médio da Parte V do MCASP

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	Quantidade	ID (%)
Balanço Orçamentário	110	67%
Balanço Financeiro	121	74%
Demonstração das Variações Patrimoniais	136	83%
Balanço Patrimonial	138	84%
Demonstração dos Fluxos de Caixa	66	40%

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	8	5%
Notas Explicativas	3	2%

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

A análise baseou-se na divulgação ou não das demonstrações, sem fazer a análise da correta elaboração das mesmas. Pode-se perceber que os municípios ainda não divulgam as demonstrações exigidas, pois do total da amostra apenas 2 (dois) divulgam todas as demonstrações contábeis.

As notas explicativas contêm informações adicionais em relação às apresentadas nas demonstrações e oferecem descrições detalhadas e aberturas de itens divulgados, o que faz com que a prestação de contas para o cidadão seja mais clara e completa, por isso são de extrema importância. No entanto, somente 3 (três) municípios dos 164 (cento e sessenta e quatro) que compõem a amostra, divulgam as Notas Explicativas em seus *sites*. Isso demonstra que há uma dificuldade dos entes públicos em preparar as Notas Explicativas, ou talvez, uma falta de cultura de divulgação ampla.

A DFC e a DMPL também ainda são demonstrações pouco divulgadas pelos municípios. Percebe-se assim que os municípios, em sua maioria, continuam seguindo as exigências apenas da lei nº 4.320/1964, que em seu artigo 101 determina que os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais e os quadros demonstrativos, que são realmente as demonstrações mais divulgadas pelos municípios da amostra. O total de 110 (cento e dez) municípios divulgaram as demonstrações obrigatórias segundo a lei nº 4.320/1964.

4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

4.2.1 Caracterização dos entes públicos conforme índice de divulgação

Depois de analisado o *disclosure* por partes do MCASP fez-se a verificação dos índices de divulgação geral obtidos por cada ente. A classificação está na Tabela 8.

Tabela 8

Classificação dos entes públicos conforme o índice de divulgação

MUNICÍPIO	ID	MUNICÍPIO	ID	MUNICÍPIO	ID	MUNICÍPIO	ID
Indianópolis	0,85	Japurá	0,70	Bom Sucesso	0,60	São Pedro do Ivaí	0,39
Itaúna do Sul	0,85	Laranjeiras do Sul	0,70	Cantagalo	0,60	Tupãssi	0,39
Nova Prata do Iguaçu	0,85	Marialva	0,70	Corbélia	0,60	Pérola	0,35
Pranchita	0,83	Palmital	0,70	Medianeira	0,60	Floraí	0,33
Quedas do Iguaçu	0,83	São Pedro do Paraná	0,70	Novo Itacolomi	0,60	Goioerê	0,33
Reserva	0,83	Bela Vista do Paraíso	0,69	Porto Rico	0,60	Marechal Cândido Rondon	0,33
Telêmaco Borba	0,83	Ivaté	0,69	Quitandinha	0,60	Paçandu	0,33
Ouro Verde do Oeste	0,81	Japira	0,69	Rio Negro	0,60	Salto do Lontra	0,33
Rebouças	0,81	Manfrinópolis	0,69	Assis Chateaubriand	0,56	Santa Helena	0,33
São João	0,81	Nova Santa Rosa	0,69	Pinhal de São Bento	0,56	Ubiratã	0,30
Cafeara	0,80	Planaltina do Paraná	0,69	Antonina	0,56	Boa Esperança do Iguaçu	0,28
Curitiba	0,80	Santo Inácio	0,69	Bandeirantes	0,56	Campo Magro	0,28
Barra do Jacaré	0,79	São Carlos do Ivaí	0,69	Cruz Machado	0,56	Adrianópolis	0,25
Braganey	0,78	Cafelândia	0,67	Cruzeiro do Iguaçu	0,56	União da Vitória	0,25
Lupionópolis	0,78	Cândido de Abreu	0,67	Grandes Rios	0,56	Esperança Nova	0,20
Paulo Frontin	0,78	Centenário do Sul	0,67	Guamiranga	0,56	Anahy	0,17
Tapira	0,78	Itambaracá	0,67	Ibema	0,56	Bocaiúva do Sul	0,17
Toledo	0,78	Nova Laranjeiras	0,67	Ipiranga	0,56	Cidade Gaúcha	0,17
Andirá	0,75	Sertanópolis	0,67	Itaperuçu	0,56	Cornélio Procópio	0,17
Cruzeiro do Oeste	0,75	Cascavel	0,65	São Jorge do Ivaí	0,56	Enéas Marques	0,17
Diamante do Sul	0,75	Curiúva	0,65	Tuneiras do Oeste	0,56	Jacarezinho	0,17
Francisco Beltrão	0,75	Foz do Iguaçu	0,65	Colombo	0,55	Ponta Grossa	0,17
Guaratuba	0,75	Ibiporã	0,65	Irati	0,55	Porto Vitória	0,17
Itaguajé	0,75	Jardim Olinda	0,65	Pinhais	0,55	Fazenda Rio Grande	0,15
Londrina	0,75	Jussara	0,65	Siqueira Campos	0,55	Guaraqueçaba	0,11
Paranapoema	0,75	Quatro Barras	0,65	Itapejara d'Oeste	0,50	Manoel Ribas	0,11
Porto Amazonas	0,75	Tunas do Paraná	0,65	Maripá	0,50	Ortigueira	0,11
Porto Barreiro	0,75	Boa Vista da Aparecida	0,63	Matinhos	0,50	Santa Inês	0,11
Santa Isabel do Ivaí	0,75	Brasilândia do Sul	0,63	Nova Aurora	0,50	Agudos do Sul	0,10
Tamarana	0,75	Dois Vizinhos	0,63	Pato Bragado	0,50	Cerro Azul	0,10
Uraí	0,75	Imbaú	0,63	Porecatu	0,50	Ourizona	0,10
Ventania	0,75	Ivaí	0,63	Santana do Itararé	0,50	Santa Izabel do Oeste	0,10
Verê	0,75	São Manoel do Paraná	0,63	Altônia	0,44	Abatiá	0,06
Ampére	0,72	Califórnia	0,61	Mamborê	0,44	Figueira	0,06
Campina da Lagoa	0,72	General Carneiro	0,61	Ribeirão Claro	0,44	Honório Serpa	0,06
Castro	0,72	Mallet	0,61	Santa Terezinha de Itaipu	0,44	Pinhalão	0,06
Inácio Martins	0,72	Nova Olímpia	0,61	São Pedro do Iguaçu	0,44	Guaraniaçu	0,05

Primeiro de Maio	0,72	Nova Tebas	0,61	São Sebastião da Amoreira	0,44	Icaraíma	0,05
Rio Bonito do Iguaçu	0,72	Santo Antônio da Platina	0,61	Lobato	0,40	Peabiru	0,05
Teixeira Soares	0,72	Almirante Tamandaré	0,60	Apucarana	0,39	Renascença	0,05
Umuarama	0,72	Astorga	0,60	Entre Rios do Oeste	0,39	Terra Boa	0,05

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa

Ao analisar o ID de cada município pode-se perceber que nenhum deles atendeu na totalidade as exigências estabelecidas pelas NBCASP e pelo MCASP. Esse resultado vai de encontro com outros estudos como o de Castro e Cunha (2014) que investigaram as informações disponibilizadas pelos Estados Brasileiros e pelo Distrito Federal, no exercício de 2013, e inferiram que foram divulgadas poucas informações não obrigatórias no período estudado, e que os estados e o DF ainda têm um longo caminho a percorrer para a adoção das NBCASP, apesar das várias prorrogações de prazos já concedidas. Outra pesquisa com o mesmo achado foi a de Macêdo e Klann (2014) que analisaram o *disclosure* em relação a aderência das Unidades da Federação do Brasil às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, nos anos de 2010 a 2012, e observaram que pontos importantes de algumas normas não eram respeitados, a evidenciação no que concerne à aderência às NBCASP ainda era incipiente e os estados brasileiros ainda não estavam preparados para realizar a divulgação obrigatória de acordo com as NBCASP.

O maior índice de divulgação está no estágio de 85% (oitenta e cinco por cento) e foi alcançado por apenas 3 (três) municípios. Desses três municípios, dois pertencem a Mesorregião Noroeste Paranaense e um a Sudoeste Paranaense. Na sequência de maiores índices temos 9 (nove) municípios que estão entre 83% (oitenta e três por cento) e 80% (oitenta por cento), e dentre eles a capital do estado, Curitiba, com o ID de 80% (oitenta por cento). Quase 70% (setenta por cento) da amostra apresentou ID superior ou igual a 50% (cinquenta por cento). A maior parte dos municípios estão compreendidos no ID de 60% (sessenta por cento) a 70% (setenta por cento), totalizando 49 (quarenta e nove) municípios, sendo 30% (trinta por cento) da amostra.

O pressuposto é que entes com maiores níveis econômicos e sociais divulguem mais informações, conforme a pesquisa de Santos (2013) que elaborou um índice de divulgação das cidades do Rio Grande do Norte, relacionou com determinadas características dos municípios e concluiu que os municípios maiores e mais desenvolvidos tendem divulgar mais informações do que os com tamanho e desenvolvimento inferiores. Contudo, os municípios Indianópolis,

Itaúna do Sul e Nova Prata do Iguaçu, que estão melhor classificados, são pequenos, com a maior população em torno de 10.000 (dez mil) habitantes em Nova Prata do Iguaçu.

Levando em consideração os entes como um todo, pode-se concluir que os municípios paranaense que estão na amostra ainda tem muito a evoluir em termos de divulgação para atender o que é determinado pela legislação, fornecer informações de qualidade e possibilitar o controle social por meio das demonstrações contábeis. Paiva e Zuccolotto (2009) tiveram a mesma conclusão ao examinaram a transparência fiscal em municípios de Minas Gerais, constatando que mais de 75% (setenta e cinco por cento) dos municípios mineiros são pouco transparentes. O resultado de Pinho (2006), que investigou a presença da *accountability* em nove portais de governos estaduais e municipais, também demonstrou que o uso dos recursos tecnológicos de comunicação para divulgação de informações da atuação governamental ainda está num estado iniciante.

4.2.2 Análise das variáveis

A Tabela 9 apresenta a estatística descritiva das variáveis utilizadas no estudo.

Tabela 9
Estatística descritiva das variáveis

VARIÁVEL	MÉDIA	MEDIANA	MÍNIMO	MÁXIMO	DESVIO PADRÃO	COEFICIENTE DE VARIAÇÃO
ID	0,53	0,60	0,05	0,85	0,23	0,43
Receita orçamentária	136.835.638	37.050.515	14.138.527	8.183.405.902	659.140.189	4,82
Transferências de recursos da União para o município	36.458.795	15.849.884	8.303.960	1.445.917.708	118.549.222	3,25
PIB <i>per capita</i>	23.745	21.543	8.723	83.849	10.772	0,45
IFDM Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Geral	0,72	0,72	0,54	0,87	0,07	0,09
Taxa de Alfabetização	0,89	0,90	0,67	0,98	0,05	0,06
População	40.393	11.516	1.409	1.879.355	157.712	3,90
Ativo	237.140.581	41.836.159	8.461.264	8.040.023.713	866.537.663	3,65
Grau de Urbanização	0,69	0,73	0,19	1,00	0,21	0,30

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa

O coeficiente de variação da amostra é alto para a maioria das variáveis independentes e também para o ID. Apenas o IFDM e a taxa de alfabetização têm uma baixa dispersão, e o grau de urbanização tem variação média.

Um dos objetivos específicos da pesquisa é identificar o nível de evidenciação das informações contábeis dos municípios do Paraná. Pode-se verificar que o ID médio da amostra é de 0,53, considerado um índice baixo uma vez que em média os municípios divulgam apenas 53% (cinquenta e três por cento) das informações contábeis que deveriam evidenciar. O coeficiente de variação da variável dependente demonstrou alta dispersão dos dados, com ID variando de 0,05 até 0,85, indicando a diversidade da amostra. Como já mencionado, os municípios com maior ID são Indianópolis, Itaúna do Sul e Nova Prata do Iguaçu, considerados municípios pequenos. Os municípios que tem menor ID são 5 (cinco): Guaraniaçu, Icaraíma, Peabiru, Renascença, e Terra Boa. Desses municípios, dois são da mesorregião Centro Ocidental e em três não ocorreu a reeleição.

A variável Receita Orçamentária é a que teve maior coeficiente de variação. Ela variou entre aproximadamente 14 (quatorze) milhões do município Esperança Nova que fica na mesorregião noroeste paranaense, e tem apenas em torno de 2.000 (dois mil) habitantes, segundo dados do IBGE, e 8 (oito) bilhões de Curitiba, capital do estado do Paraná, que se destaca por ter a economia mais forte do sul do país. Na amostra também está Londrina, segunda cidade mais populosa do Paraná, que exerce grande influência sobre o norte do estado, com Receita Orçamentária por volta de 1,8 bilhões no exercício financeiro estudado, o que causa essa variação nos dados.

As Transferências de Recursos da União para o município estão entre 8 (oito) milhões e 1,4 bilhões, novamente pertencentes, respectivamente, aos municípios de Esperança Nova e Curitiba. Depois de Curitiba, o município que mais recebe transferências da União é Londrina, em torno de 416 (quatrocentos e dezesseis) milhões. O coeficiente de variação mais uma vez se mostra elevado e a média, 36 (trinta e seis) milhões, está mais próxima do mínimo dessa variável. Também estão inclusos na amostra os municípios de Cascavel e Foz do Iguaçu. Cascavel é conhecida como a capital do Oeste paranaense por ser polo econômico da região e um dos maiores municípios do Paraná. Foz do Iguaçu conta com uma estrutura política, econômica e social condizente com a dos municípios de grande porte do Paraná, e é a sétima cidade mais populosa do estado. Desta forma as variáveis Receita Orçamentária, População, Ativo total acabam apresentando o coeficiente elevado, devido a notável diferença nos portes dos municípios da amostra.

Em relação ao PIB *per capita* esse índice oscilou entre 8.723 (oito mil, setecentos e vinte e três) do município de Guaraqueçaba e 83.849 (oitenta e três mil, oitocentos e quarenta e nove) de Indianópolis. Guaraqueçaba tem uma população estimada de 7.923 e Indianópolis em torno de 4.322 habitantes e como base a atividade agropecuária. A capital tem PIB *per capita* de 42.315 (quarenta e dois mil, trezentos e quinze). O coeficiente de variação também indicou alta dispersão dos dados.

A média da variável IFDM Geral é 0,72 que é relativamente alta, uma vez que esse indicador varia entre zero e um. O IFDM aponta a cidade de Apucarana como a de maior índice de 0,87, seguido de Curitiba com 0,86, que são considerados desenvolvimentos altos, e Curiúva a de menor de 0,54 que condiz com desenvolvimento regular. Apucarana se destaca pela indústria na área de brindes, principalmente a fabricação de bonés, e é a décima cidade mais populosa do Paraná. Sobre Curiúva ela é uma cidade menor, com apenas em torno de 15.000 (quinze mil) habitantes com a economia baseada em agropecuária e prestação de serviços.

A taxa de alfabetização teve coeficiente de variação baixo, assim como o IFDM, sendo Curitiba a cidade com a maior taxa, e São João o município com a pior taxa de alfabetização. São João tem em torno de 10 (dez) mil habitantes, com economia baseada na agricultura e pecuária e fica a 430 (quatrocentos e trinta) quilômetros da capital.

Ao analisar a população dos componentes da amostra verifica-se que o município com menos habitantes é Jardim Olinda com um total de 1.409 (um mil quatrocentos e nove) habitantes, e o mais populoso é Curitiba com 1,8 milhões, gerando grande dispersão dos dados e um coeficiente de variação alto. O ativo total, que é uma variável também utilizada para medir o tamanho dos entes, variou bastante. O mínimo foi de 8,5 milhões do município de Santa Inês e o máximo 8,1 bilhões, de Curitiba. Já a variável grau de urbanização teve dispersão igual a 0,30, considerada média.

Ainda utilizou-se duas variáveis *dummies*, sendo uma para identificar municípios que tiveram reeleição de seus prefeitos no ano de 2016, e outra para apontar a mesorregião que o município pertence.

Do total da amostra apenas em 40 (quarenta) municípios ocorreram reeleições, e deste total, 16 (dezesseis) municípios que tiveram candidatos reeleitos tem ID muito baixo, menor de 0,40, sugerindo que em municípios em que ocorreu reeleição o ID é menor, conforme detalhado na tabela abaixo.

Tabela 10
Municípios com prefeitos reeleitos em 2016 x ID

MUNICÍPIO	ID
Indianópolis	0,85
Nova Prata do Iguaçu	0,85
Ouro Verde do Oeste	0,81
São João	0,81
Cafeara	0,80
Paranapoema	0,75
Porto Barreiro	0,75
Primeiro de Maio	0,72
Japurá	0,70
Cândido de Abreu	0,67
Centenário do Sul	0,67
Sertanópolis	0,67
Jussara	0,65
Tunas do Paraná	0,65
Brasilândia do Sul	0,63
Dois Vizinhos	0,63
Medianeira	0,60
Rio Negro	0,60
Assis Chateaubriand	0,56
Grandes Rios	0,56
São Jorge do Ivaí	0,56
Siqueira Campos	0,55
Maripá	0,50
Santa Terezinha de Itaipu	0,44
Apucarana	0,39
Entre Rios do Oeste	0,39
Pérola	0,35
Floraí	0,33
Paiçandu	0,33
Ubiratã	0,30
Cidade Gaúcha	0,17
Enéas Marques	0,17
Jacarezinho	0,17
Ponta Grossa	0,17
Manoel Ribas	0,11
Ortigueira	0,11
Santa Izabel do Oeste	0,10
Figueira	0,06
Renascença	0,05
Terra Boa	0,05
MÉDIA	0,48
MEDIANA	0,56
MÍNIMO	0,05
MÁXIMO	0,85

DESVIO PADRÃO	0,26
COEFICIENTE DE VARIAÇÃO	0,54

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa

Apesar de alguns municípios com reeleição terem ID elevado, o ID médio dos municípios com reeleição revela que esse grupo tem ID inferior ao da amostra total, em que a média foi de 0,53, e que esses municípios apenas evidenciam, em média, 48% (quarenta e oito por cento) do que deveriam, segundo as NBCASP e o MCASP.

A Tabela 11 demonstra a quantidade de municípios da amostra distribuída por cada mesorregião.

Tabela 11

Quantidade de municípios por mesorregião

MESORREGIÃO	TOTAL AMOSTRA	% TOTAL AMOSTRA
CENTRO OCIDENTAL PARANAENSE	6	4%
CENTRO ORIENTAL PARANAENSE	7	4%
CENTRO-SUL PARANAENSE	9	5%
METROPOLITANA DE CURITIBA	20	12%
NOROESTE PARANAENSE	24	15%
NORTE CENTRAL PARANAENSE	29	18%
NORTE PIONEIRO PARANAENSE	17	10%
OESTE PARANAENSE	24	15%
SUDESTE PARANAENSE	12	7%
SUDOESTE PARANAENSE	16	10%
TOTAL	164	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa

A mesorregião que mais apresentou municípios foi a Norte Central Paranaense. Esta mesorregião é a que abrange mais municípios do Paraná, totalizando 79 (setenta e nove) municípios. Na sequência temos a Noroeste que tem 61 (sessenta e um) municípios e a Oeste com 50 (cinquenta) cidades. As mesorregiões paranaenses com menos municípios são a Centro Oriental, Sudeste e Centro Ocidental, com 14 (quatorze), 21 (vinte e uma) e 25 (vinte e cinco) cidades respectivamente, assim na amostra também temos poucos municípios dessas mesorregiões. As quantidades totais de municípios por mesorregião mantém uma relação com o percentual de municípios por mesorregião observado na amostra.

Foi realizada uma análise do ID médio de cada mesorregião que está demonstrada na Tabela 12.

Tabela 12
ID médio por mesorregião

MESORREGIÃO	TOTAL AMOSTRA	% TOTAL AMOSTRA	ID MÉDIO
CENTRO OCIDENTAL PARANAENSE	6	4%	0,32
CENTRO ORIENTAL PARANAENSE	7	4%	0,58
CENTRO-SUL PARANAENSE	9	5%	0,61
METROPOLITANA DE CURITIBA	20	12%	0,46
NOROESTE PARANAENSE	24	15%	0,60
NORTE CENTRAL PARANAENSE	29	18%	0,55
NORTE PIONEIRO PARANAENSE	17	10%	0,46
OESTE PARANAENSE	24	15%	0,53
SUDESTE PARANAENSE	12	7%	0,57
SUDOESTE PARANAENSE	16	10%	0,54
TOTAL	164	100%	0,53

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa

Nota-se que a região com o menor ID médio é a Centro Ocidental Paranaense e a com ID mais elevado é a Centro Sul seguida da Noroeste Paranaense. A região metropolitana, que é considerada mais desenvolvida, por ter municípios próximos a capital, tem ID médio de 0,46, que é considerado baixo. Para uma melhor avaliação dos índices de divulgação por mesorregião, os municípios foram separados em quartis, definidos do maior para o menor ID, conforme abaixo:

- Primeiro Quartil – ID de 0,85 a 0,72
- Segundo Quartil – ID de 0,70 a 0,60
- Terceiro Quartil – ID de 0,60 a 0,39
- Quarto Quartil – ID de 0,39 a 0,05

A Tabela 13 revela a distribuição dos municípios por mesorregião e quartis.

Tabela 13
Município por quartil e mesorregião

MESORREGIÃO	TOTAL AMOSTRA	PRIMEIRO QUARTIL (0,85 – 0,72)	SEGUNDO QUARTIL (0,70 – 0,60)	TERCEIRO QUARTIL (0,60 – 0,39)	QUARTO QUARTIL (0,39 – 0,05)	% QUARTO QUARTIL
CENTRO OCIDENTAL PARANAENSE	6	1	0	1	4	67%
CENTRO ORIENTAL PARANAENSE	7	4	1	0	2	29%
CENTRO-SUL PARANAENSE	9	4	3	1	1	11%
METROPOLITANA DE CURITIBA	20	3	3	7	7	35%

NOROESTE PARANAENSE	24	7	10	3	4	17%
NORTE CENTRAL PARANAENSE	29	6	10	7	6	21%
NORTE PIONEIRO PARANAENSE	17	3	4	5	5	29%
OESTE PARANAENSE	24	4	5	10	5	21%
SUDESTE PARANAENSE	12	3	3	4	2	17%
SUDOESTE PARANAENSE	16	6	2	3	5	31%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa

Nota-se que a mesorregião Centro Ocidental tem 67% (sessenta e sete por cento) dos seus municípios da amostra com baixo ID, chamando atenção pelo alto percentual. Na sequência, a metropolitana tem 35% (trinta e cinco por cento) dos municípios entre os que apresentam ID igual ou abaixo de 39% (trinta e nove por cento). A mesorregião com menos municípios com ID baixo é a Centro Sul Paranaense.

4.3 ESTATÍSTICA INFERENCIAL

4.3.1 Teste de Normalidade

Foi analisada a normalidade da distribuição das variáveis, por meio do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, adequado para amostras com mais de 50 (cinquenta) elementos. Os resultados evidenciam que a hipótese nula de normalidade foi rejeitada para as variáveis ID, Grau de Urbanização, Receita Orçamentária, Transferências de Recursos da União para o município e Ativo Total (valor- $p < 0,05$). Já as variáveis IFDM, Taxa de Alfabetização, PIB *per capita* e População não rejeitaram a hipótese de normalidade. Como a maioria das variáveis não são normais, a análise de correlação realizada foi a não-paramétrica, utilizando o teste de *Spearman*, que descreve a relação entre duas variáveis sem fazer suposições sobre a distribuição de frequência delas.

4.3.2 Matriz de Correlação

Segundo Gujarati (2011) o objetivo básico de uma análise de correlação é medir a intensidade ou o grau de associação linear entre duas variáveis, assim como para Figueiredo Filho e Silva Junior (2009), que informam que em termos estatísticos, tem-se essa associação quando as variáveis guardam semelhanças na distribuição dos seus escores. Em termos mais específicos, as variáveis associam-se a partir da distribuição das frequências ou pelo compartilhamento de variância. Para Schield (1995) a correlação não pode ser usada como explicação de causalidades simples ou recursiva, ou seja, este método mostra de forma objetiva semelhanças na distribuição dos índices das variáveis, e deve ser visto com cautela ao inferir quem varia em função de quem, pois trata as variáveis como X e Y, e não como dependente e independente.

O coeficiente de correlação assume valores entre -1 e +1. Quando o coeficiente de correlação é maior que zero e menor que um ($0 < r < 1$) significa que as variáveis estão associadas e variando de forma direta, ou seja, quando uma aumenta a outra a acompanha no mesmo sentido, demonstrando uma correlação linear positiva. Quando o resultado estiver próximo de +1 quer dizer que há forte correlação entre as variáveis, considerada como uma correlação quase perfeita. No sentido oposto, quando o coeficiente se aproximar de zero significa uma correlação fraca, demonstrando que as variáveis possuem certa independência. E por fim, quando o coeficiente for igual a zero significa que não há nenhuma correlação entre as variáveis (Stevenson, 2001).

O coeficiente de correlação mais utilizado é o r de *Pearson*, r_p . Porém, a utilização desse tipo de coeficiente carece de vetores de dados normalmente distribuídos (Figueiredo Filho & Silva Junior, 2009). Para dados em que não haja distribuição normal, um coeficiente de correlação alternativo é o de *Spearman*, r_s . Em um teste dessa natureza, são estabelecidas as seguintes hipóteses: 1) Hipótese nula: os dados não são correlacionados; 2) Hipótese alternativa: os dados apresentam correlação.

A análise das correlações serve como referência preliminar das relações existentes entre as variáveis, mas é pouco conclusiva por não implicar em relação de causalidade. Com o objetivo de verificar a existência de associação entre as variáveis utilizadas no estudo, foi realizado teste de correlação, utilizando-se o de *Spearman*.

Tabela 144
Correlação com a variável dependente

Variável	Coefficiente	Valor-p
Receita orçamentária	-,038	,629
Transferências de recursos da União para o município	-,030	,701
PIB <i>per capita</i>	,047	,554
IFDM Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Geral	-,069	,383
Taxa de Alfabetização	-,098	,211
População	-,041	,604
Ativo	-,089	,256
Grau de Urbanização	,045	,567
Reeleição	-,112	,153
Mesorregião Centro Ocidental	-,169*	,030
Mesorregião Centro Oriental	,089	,257
Mesorregião Centro Sul	,140	,074
Mesorregião Metropolitana de Curitiba	-,132	,093
Mesorregião Noroeste	,141	,072
Mesorregião Norte Central	,023	,765
Mesorregião Norte Pioneiro	-,093	,237
Mesorregião Oeste	-,049	,533
Mesorregião Sudeste	,011	,887
Mesorregião Sudoeste	,030	,701

** Correlação significativa ao nível de 0,01; * Correlação significativa ao nível de 0,05

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa

A Tabela 14 demonstra a correlação da variável dependente ID com as variáveis independentes. A única variável independente que teve correlação estatisticamente significativa com a dependente foi a mesorregião Centro Ocidental. A associação é considerada fraca e negativa, o que sugere que nesta mesorregião o ID é menor.

A matriz de correlação está no Apêndice II da pesquisa, e algumas análises puderam ser feitas com os resultados da mesma.

A variável IFDM teve correlação positiva com significância de 1% (um por cento) com todas as variáveis quantitativas (Taxa de alfabetização, Grau de Urbanização, Receita Orçamentária, Transferências da União para municípios, PIB *per capita*, População, Ativo Total), assim infere-se que quanto maior o valor dessas variáveis, maior será a variável IFDM. A relação mais forte foi entre o IFDM e o PIB *per capita* de 0,553, considerada moderada. A reeleição teve significância também com o IFDM em nível de 5% (cinco por cento) e com coeficiente negativo, indicando que o índice é maior onde não teve reeleição. A *dummy* da mesorregião Centro Sul teve associação negativa com o IFDM com significância de 1% (um por cento), apontando que nessa mesorregião o IFDM é menor, assim como na mesorregião

Sudeste, com significância de 5% (cinco por cento). Já a mesorregião Sudoeste apresenta correlação positiva e significativa, denotando que nessa mesorregião o IFDM é maior.

A taxa de alfabetização também teve associação positiva, baixa e moderada, e significativa com todas as variáveis quantitativas, e também com a *dummy* das mesorregiões Metropolitana de Curitiba, Noroeste e Sudeste, indicando que nessas regiões a taxa de alfabetização é superior. Segundo Callegari-Jacques (2003) o coeficiente de correlação pode ser avaliado da seguinte forma: $0,00 < \rho < 0,30$, existe fraca correlação linear; $0,30 \leq \rho < 0,60$, existe moderada correlação linear; $0,60 \leq \rho < 0,90$, existe forte correlação linear; e $0,90 \leq \rho < 1,00$, existe correlação linear muito forte.

A variável reeleição mostrou correlação negativa e significativa com a mesorregião Sudeste, indicando que nessa mesorregião tiveram menos candidatos reeleitos, e com o IFDM. Também teve correlação significativa com o PIB *per capita*, mas positiva, o que sugere que municípios que tiveram reeleição tem PIB *per capita* maiores. O grau de urbanização manteve correlação, positiva, baixa e moderada, com as outras variáveis numéricas, e também teve relação com algumas *dummies* de mesorregião, mostrando ser uma variável relevante para o modelo de regressão.

A Receita orçamentária teve forte e muito forte correlação com as variáveis Transferências da União para o município, População e Ativo Total, por serem variáveis utilizadas para medir o porte/tamanho dos municípios, e assim, seguem uma variação semelhante. Assim como a variável Transferência de recursos da união para o município que também se relacionou fortemente com a População e Ativo Total.

O modelo de regressão foi escolhido considerando a existência de correlação com significância entre as variáveis independentes e a associação significativa entre a variável dependente ID e a mesorregião Centro Ocidental, assim, as outras mesorregiões não foram incluídas na regressão.

4.3.3 Relação entre o índice de divulgação e as características dos entes públicos

Neste estudo foi realizada a regressão linear múltipla para verificar se as características selecionadas dos entes públicos podem explicar o índice de divulgação (ID) de informações contábeis conforme as exigências das NBCASP, com a utilização de variáveis quantitativas e também binárias.

As conclusões a serem alcançadas a partir da construção de modelos de regressão devem atender a pressupostos de validação (Corry *et al.*, 2009). Assim, foram feitos testes para analisar se os pressupostos para a estimação do modelo de regressão estavam sendo atendidos pelo modelo especificado.

O primeiro foi o teste de Normalidade, que indicou que a distribuição dos termos de erro não é normal, uma vez que o p-valor foi igual a $4,92851e-012$, sendo menor que o α estabelecido de 0,05. Para Corry *et al.* (2009), o conjunto dos resíduos produzidos deve apresentar distribuição normal, indicando que os casos amostrados se dispõem normalmente em toda a extensão da população. Essa condição de normalidade, para o autor, não é necessária para a obtenção dos estimadores pelo método dos mínimos quadrados, mas para a definição de intervalos de confiança e testes de significância (Corry *et al.*, 2009).

Em relação ao pressuposto de Homoscedasticidade dos resíduos foi realizado o teste de *White*, encontrando o valor da probabilidade de 0,959188, que é superior ao α de 0,05, e desta forma não se pode rejeitar a hipótese nula de resíduos homoscedásticos. Segundo Corry *et al.* (2009), homoscedasticidade significa igualdade de variâncias entre as variáveis, supondo que as variáveis dependentes exibem níveis iguais de variação ao longo do domínio das variáveis independentes. A presença de variâncias não homogêneas, conhecida como heterocedasticidade, é uma violação de um dos pressupostos da regressão (Corry *et al.*, 2009). Fávero *et al.* (2009) indicam que parte dos problemas relacionados à heterocedasticidade pode estar associado à amplitude e à ordem de grandeza dos valores das variáveis, e que em estudos relacionados à contabilidade e finanças ocorre uma grande diferença na variável tamanho da empresa, quando medido, por exemplo, pelo ativo total. Gujarati (2011) destaca que esse problema acontece pela existência de *outliers* em determinadas variáveis, o que gera uma discrepância, que pode afetar os resíduos. Para casos como esse, Fávero *et al.* (2009) informam que é comum que o pesquisador escalone as variáveis, ou seja, divida-as por uma medida de tamanho para amenizar os problemas de escala, o que não foi necessário nesse estudo uma vez que ocorreu a homoscedasticidade.

Na sequência foi feito o teste *RESET Ramsey*. Este teste foi proposto por Ramsey como um teste geral de erro de especificação de regressão. A concepção de Ramsey é que se é percebido um padrão em que a média muda sistematicamente com o estimado, aumentará R^2 sistematicamente, e isso indicaria que a função está incorreta (Gujarati, 2011). Para Adkins (2014), o teste *RESET* é usado para avaliar a adequação da forma funcional, sendo que a hipótese nula é que a forma funcional é adequada e a alternativa é que não é. Ele envolve a execução de algumas regressões e o cálculo de estatística F (Adkins, 2014). Com a hipótese

nula de que o modelo está especificado corretamente, chegamos a um p-valor de 0,222381, não podendo rejeitar a hipótese nula de que a especificação é adequada, ou seja, é bem provável que seja de fato um modelo linear. Assim, por último foi gerado o teste de não-linearidade e a hipótese nula de que a relação é linear não foi rejeitada, com p-valor de 0,597439. Segundo Corrar *et al.* (2009) a linearidade da relação representa o grau em que a variação na variável dependente é associada com a variável independente de forma estritamente linear. Para Hair *et al.* (2009) a linearidade é crucial na análise de regressão.

Os resultados da regressão são apresentados na Tabela 15.

Tabela 155

Resultados da Regressão Variável Dependente ID

Variáveis	Coefficiente	Erro padrão	p-valor
Constante	-1,32855	1,09716	0,2278
IFDM Geral	-0,520842	0,366887	0,1578
Taxa de Alfabetização	-0,643732	0,381569	0,0936*
Grau de Urbanização	0,167542	0,100972	0,0991*
Receita Orçamentária (ln)	-0,00781602	0,135264	0,954
Transf. de Recursos da União para o Município (ln)	0,151931	0,136251	0,2666
PIB <i>per capita</i> (ln)	0,131615	0,0638724	0,041**
População (ln)	-0,0685534	0,0699309	0,3285
Ativo Total (ln)	-0,0193625	0,0331665	0,5602
Reeleição	-0,0893934	0,0439628	0,0437**
Mesorregião Centro Ocidental Paranaense	-0,251808	0,0952014	0,009***

R-quadrado: 0,114855

R-quadrado ajustado: 0,057003

p-valor: 0,03844

***, **, * Denota significância estatística a 1%, 5% e 10%, respectivamente

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa

O p-valor representa a chance ou probabilidade do efeito (ou da diferença) observada entre os tratamentos/categorias ser devido ao acaso, e não aos fatores que estão sendo estudados. Na grande maioria das áreas, admite-se um valor crítico de p menor ou igual a 0,05, ou seja, assume-se como margem de segurança 5% (cinco por cento) de chances de erro. No modelo proposto no estudo, o p-valor foi de 0,03844, estando dentro da margem de segurança aceita.

A taxa de alfabetização foi uma das variáveis explicativas do Índice de Divulgação, com significância de 10% (dez por cento). O esperado era que municípios com maior taxa de alfabetização, divulgassem mais informações, como o estudo de Lock (2003) que detectou que existe uma relação entre os níveis de transparência apresentados nos *sites* oficiais e os indicadores populacionais e educacionais (taxa de alfabetização), e que em cidades que disponibilizam demonstrativos contábeis nos *sites*, a taxa de alfabetização da população é

maior. Porém, o achado nesse estudo foi o oposto, quanto maior a taxa de alfabetização, menor o ID.

Os indivíduos menos instruídos na maioria das vezes acreditam que podem ser enganados com mais facilidade. Tem a ideia de que os administradores públicos podem utilizar de forma incorreta os recursos arrecadados por meio do pagamento de impostos e contribuições feito por eles. Desta forma, se mantem mais próximos da gestão pública, cobrando a execução dos serviços de responsabilidade do poder público. A melhor forma de demonstrar que os serviços estão sendo prestados à população é por meio de números e valores, por exemplo, o gasto para compra de uma determinada quantidade de medicamentos para distribuição gratuita, ou a despesa para aquisição de merenda escolar, que são informações obtidas com os relatórios contábeis. Sabendo esses dados as pessoas menos esclarecidas perceberão que os recursos estão sendo bem aplicados. O fato de não saberem ler nem escrever um bilhete simples não quer dizer que não tem acesso a informação de nenhuma outra forma, e muito menos que não tem capacidade de compreensão, conforme afirmam Galvão e Di Pierro (2010) que de forma preconceituosa se define analfabeto em nossa sociedade como alguém que não é capaz, não é informado, não é humanizado e não tem conhecimento. As pessoas não alfabetizadas apenas requerem formas diferenciadas de abordagem nas práticas de promoção e proteção (Barros, Santos & Miranda, 2012).

Acredita-se que as pessoas alfabetizadas se preocupam menos com a transparência da utilização dos recursos públicos por saberem que é um dever dos gestores públicos evidenciar seus atos, e assim não fiscalizam nem cobram tão diretamente essa divulgação, fazendo com que a divulgação seja menor nesses municípios por falta dessa supervisão e exigência da população.

Outra variável que teve significância de 10% quando relacionado com o ID foi o grau de urbanização. Essa relação foi positiva indicando que um aumento no grau de urbanização causa elevação do ID, de acordo com a hipótese da pesquisa.

A taxa de urbanização é um índice que reflete a relação percentual entre habitantes das cidades (população urbana) e a quantidade de população total de habitantes. Uma elevada taxa de urbanização indica um alto nível de desenvolvimento, como o afirmado no estudo feito por Klein e Ferreira (2016), com as mesorregiões do Brasil, que concluiu que regiões mais desenvolvidas possuem uma maior taxa de urbanização, em contrapartida, em regiões mais retardatárias é denotada um menor grau de urbanização. As regiões metropolitanas do Brasil que tiveram maior índice de desenvolvimento tiveram como principal indicador para esse resultado a alta taxa de urbanização. Nesta mesma pesquisa, regiões com baixa urbanização

também tiveram menor PIB *per capita*. Segundo Moura (2004), o processo de urbanização traz benefícios e constrangimentos, avanços e precarizações, porém afirma que nas cidades há um espaço privilegiado de oportunidades, inovação, trabalho, cultura, política e riqueza.

No Paraná observa-se que entre os municípios de maior IDH-M estão Curitiba e Maringá, com taxa de urbanização de 100% (cem por cento) e 98% (noventa e oito por cento) respectivamente, sugerindo alta correlação entre urbanização e desenvolvimento municipal (Ázaro Junior & Mourão, 2015). Moura (2004) também analisou a urbanização no Paraná e percebeu que a forte mudança ocorreu entre os anos 70 e 90, quando o grau de urbanização aumentou de 36% (trinta e seis por cento) para 78% (setenta e oito por cento), números que confirmam um relacionamento entre a reestruturação da economia e os movimentos populacionais. Concluiu também que áreas com maior grau de urbanização respondem pelos indicadores mais expressivos de atividade econômica. Ainda sobre o estado do Paraná Misael e Rodrigues (2015) analisaram a urbanização do Oeste do Paraná, no período de 1991 a 2010, e inferiram que municípios com maior grau de urbanização possuem uma estrutura econômica mais dinâmica e diversificada, por apresentarem uma gama de produtos e serviços que não são encontrados nos demais municípios.

Considerando que municípios com maior grau de urbanização são mais desenvolvidos e que estudos como o de Cruz *et al.* (2012) demonstram que cidades mais desenvolvidas e com melhores condições socioeconômicas divulgam mais informações, o achado desse estudo está em concordância com a literatura existente.

O PIB *per capita* também demonstrou relação com o ID a nível de significância de 5% (cinco por cento) assim como o estudo de Oliveira, Silva e Moraes (2008) que pesquisaram a transparência do orçamento em 59 (cinquenta e nove) países e concluíram que há relação significativa e positiva entre o Índice de Abertura Orçamentária (IAO), o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e o PIB *per capita*. Machado (2013), com o objetivo de identificar os fatores explicativos do nível de evidenciação dos municípios mais populosos da região sul do Brasil, nas suas páginas eletrônicas, afirmou que o PIB *per capita* e o IFDM explicam o nível de divulgação de informações obrigatórias, provocando uma variação positiva. Também Cruz (2010) indica existência positiva e significativa entre o PIB *per capita* e o nível de transparência nos 96 (noventa e seis) municípios mais populosos do país, ou seja, segundo Akutsu e Pinho (2002) e mais autores já mencionados, espera-se que municípios com maior nível de atividade econômica apresente maior índice de transparência. Assim, o resultado dessa investigação também é condizente com os verificados em pesquisas já realizadas.

A Reeleição também explicou o ID com significância de 5% (cinco por cento). O achado indica que em municípios que o prefeito não foi reeleito o ID é maior, o que vai contra a hipótese formulada. Isso pode ser explicado pelo fato de que administradores novos sentem a necessidade de deixar transparente as ações que estão iniciando no município, com os recursos arrecadados, para justificar a confiança do voto recebido de seus eleitores. A forma mais adequada de informar a origem e aplicação dos recursos públicos é por meio das demonstrações contábeis, assim eles buscam se adequar as normas contábeis e se adaptar a disponibilizar informações de forma clara, mesmo que no início de gestão as informações contábeis divulgadas não sejam as geradas pelos seus atos e sim dos antigos gestores. Por outro lado, os gestores públicos que são reeleitos se sentem confiantes em relação a sua reputação como bom administrador dos recursos públicos, pelo fato de terem ganho novamente as eleições, e julgam não ser necessário evidenciar os dados contábeis. Ou seja, eles têm um desinteresse em divulgar, como se não fosse algo importante, essencial, podendo-se dizer que os administradores entram numa “zona de conforto” no que se refere a sua situação junto aos seus eleitores. A eleição ocorreu em outubro de 2016 e as demonstrações contábeis são finalizadas e disponibilizadas no início do exercício de 2017, o que faz com que seja possível inferir que como o gestor já atingiu o seu objetivo, a reeleição, assim ele não se preocupa em continuar o bom trabalho relacionado a transparência.

A mesorregião Centro Ocidental foi a variável que teve relação com maior significância (1%) e com o coeficiente negativo, revelando que nessa mesorregião os municípios divulgam menos informações contábeis. Souza *et al.* (2008) visando avaliar a divulgação das informações exigidas pela LRF nos municípios mineiros, também fez a análise por mesorregião e observaram uma grande distinção entre as informações evidenciadas por diferentes mesorregiões, e acredita-se que a questão econômica seja um dos principais fatores que levam a essa discrepância.

O estado do Paraná ocupa a décima quinta posição em extensão territorial, sexta em população e quinta na economia dos estados do Brasil, e é formado por 399 (trezentos e noventa e nove) municípios que se dividem em 39 (trinta e nove) microrregiões e 10 (dez) mesorregiões, no entanto, embora apresente crescimento econômico e indicadores de qualidade de vida acima da média nacional, esses não se distribuem igualmente pelo estado. O estado é marcado por grandes diferenças municipais no que tange às questões econômicas e sociais, uma vez que alguns municípios possuem expressão econômica e altos níveis sociais, outros não possuem desempenho econômico nem social, e ainda outros apenas tem bons resultados em um aspecto,

econômico ou social. Isto demonstra a heterogeneidade dos municípios e a desigualdade nas condições de vida da população (Costa & Reis, 2010).

As mesorregiões Sudoeste, Norte Pioneiro, Noroeste e Centro Ocidental, apresentando comportamento oposto às outras mesorregiões paranaenses, evidenciaram decréscimos absolutos de população, em particular essa última. Também, enquanto algumas mesorregiões apresentam expressivas proporções de população vivendo em municípios com o IDH-M superior ao índice do Brasil (0,766) como são os casos da Oeste, Metropolitana e Norte Central, em outras, como nas regiões Centro Ocidental, Sudeste e Norte Pioneiro, a maioria da população vive em municípios com índices inferiores a esse patamar. Na mesorregião Centro Ocidental nenhum município supera a média estadual (0,787), sendo que entre os componentes do IDH-M o pior desempenho ocorre em relação a renda, dimensão na qual todos os municípios encontram-se abaixo da média estadual, refletindo, no alto percentual de famílias em situação de pobreza, que chega a 32% (trinta e dois por cento) (IPARDES, 2004).

A mesorregião Centro Ocidental Paranaense é uma das dez mesorregiões do Paraná, composta por 25 (vinte e cinco) municípios e está subdividida em duas microrregiões, Campo Mourão, com 14 (quatorze) municípios e Goioerê com 11 (onze) municípios. O município de Campo Mourão é o maior e mais influente desta mesorregião e sede da maior cooperativa do país (Queiroz *et al.*, 2001). Segundo IPARDES (2004), a economia desse mesorregião baseia-se na agricultura e agroindústria, que se consolidaram com o processo de modernização ocorrido a partir dos anos 70, porém sem elevar a participação na renda gerada no estado, ao contrário, a mesorregião teve reduzida a sua participação no Valor Adicionado Fiscal – VAF estadual, ao extremo de apresentar, em 2000, o menor valor entre as dez mesorregiões paranaenses.

O Centro Ocidental apresentou ainda a terceira maior taxa de desemprego e o menor crescimento relativo e absoluto do emprego formal, no período de 1996 a 2001, registrando inclusive, redução em Campo Mourão. Ela é a única mesorregião que neste período não teve nenhum segmento industrial com aumento expressivo de emprego (Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social, 2004). Porém, o que chama a atenção, como mencionado anteriormente, é que mesorregião apresenta um IDH-M de 0,766 abaixo da média paranaense (0,787). O IDH-M é uma medida comparativa de avaliação de desenvolvimento social e humano desenvolvido pelo Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas e feito por meio dos índices de pobreza, alfabetização, educação, esperança de vida e natalidade, entre outros. Uma média considerada alta pelas Nações Unidas teria que se situar entre 0,800 e 1 (Queiroz *et al.*, 2001).

Outro problema identificado na mesorregião Centro Ocidental paranaense é a baixa escolaridade média dos moradores. A escolaridade média da população de 15 (quinze) anos ou mais é de 6,5 anos, ou seja, a maior parte dos indivíduos economicamente ativos não conseguiu completar o ensino fundamental. Existe uma variação nesse índice entre os municípios pertencentes a mesorregião, sendo que Campo Mourão apresenta o mais alto de 6,8 anos e Altamira do Paraná o mais baixo (4,1 anos) (Queiroz *et al.*, 2001).

Na presente pesquisa os municípios da mesorregião Centro Ocidental apresentaram baixos índices de divulgação das informações contábeis em seus *sites*, com exceção do município de Campina da Lagoa, conforme demonstrado na Tabela 16.

Tabela 166

ID dos municípios da mesorregião Centro Ocidental

MUNICÍPIO	ID	MICRORREGIÃO
Campina da Lagoa	0,72	Goioerê
Mamborê	0,44	Campo Mourão
Goioerê	0,33	Goioerê
Ubiratã	0,30	Goioerê
Peabiru	0,05	Campo Mourão
Terra Boa	0,05	Campo Mourão

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa

Pode-se explicar essa baixa divulgação com base nos dados de desenvolvimento dessa mesorregião relatados anteriormente. Santana Junior *et al.* (2009) buscaram explicar o nível de transparência fiscal eletrônica em órgãos e poderes estaduais e do Distrito Federal, com a utilização de variáveis econômicas como a receita total, despesa total, e indicadores sociais como a população total, moradores com renda mensal superior a 10 (dez) salários mínimos, entre outras. A desigualdade dos indicadores econômico-sociais dos estados pesquisados, associados a diversidade dos níveis de transparência observados, indicam que as diferenças regionais são também refletidas na capacidade de adequação dos entes às exigências das normas contábeis, e ainda os resultados demonstraram existir relação entre os níveis de transparência e os indicadores econômico-sociais, o que vai de encontro aos resultados alcançados por este estudo.

Levando em consideração a Teoria dos Lugares Centrais, o município de Goioerê seria o central da microrregião Goioerê, e também da mesorregião Centro Ocidental, uma vez que na amostra não está Campo Mourão, outro município de destaque desta mesorregião. Pode-se verificar que os municípios seguem o padrão de divulgação de Goioerê ou um padrão inferior,

apenas Campina da Lagoa não tem como referência o município de Goioerê, apresentando um ID bem mais elevado.

As variáveis IFDM, Receita Orçamentária, Transferência de Recursos da União para o município, População e Ativo total não tiveram significância estatística quando relacionados com a variável dependente, o que demonstra que não são fatores explicativos do índice de divulgação dos municípios da amostra.

5 CONCLUSÕES

Para expandir os estudos relacionados à contabilidade aplicada ao setor público, esta pesquisa teve como objetivo geral investigar as características socioeconômicas e políticas determinantes no nível de evidenciação das informações contábeis dos municípios do Paraná de acordo com as mudanças ocasionadas pela adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas aos Setor Público (NBCASP), em consonância com o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública.

Foram definidos três objetivos específicos para que fosse possível alcançar o objetivo geral. O primeiro objetivo específico era identificar o nível de divulgação das informações contábeis dos municípios do Paraná, que foi concluído com a apuração de um Índice de Divulgação para cada município da amostra, baseado do MCASP e nos dados disponíveis na *homepage* oficial dos municípios referentes ao exercício de 2016. No entanto, alguns municípios tiveram que ser retirados da amostra por falta de disponibilização de informação contábil. O segundo referia-se ao levantamento das características socioeconômicas e políticas dos municípios, que também foi finalizado com a averiguação em diversas fontes de dados confiáveis, porém também alguns entes tiveram que ser excluídos da amostra por falta de dados. Por fim, o terceiro seria determinar quais características das selecionadas explicam o Índice de Divulgação de informações contábeis, completado com a regressão entre o ID e as características.

O objetivo geral então foi atingido por meio de uma investigação exploratória e quantitativa, com dados do exercício de 2016, e uma amostra de 164 (cento e sessenta e quatro) municípios do estado do Paraná, definidos aleatoriamente. As variáveis explicativas analisadas foram: Receita Orçamentária, Transferências de recursos da União para os municípios, Ativo Total, PIB *per capita*, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Taxa de alfabetização, População, Grau de Urbanização, uma *dummy* para identificar a reeleição e outra *dummy* para determinar a mesorregião do município. Para mensurar o nível de divulgação dos municípios (a variável dependente) foi elaborado um índice de divulgação fundamentado nas partes III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público, do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Os resultados foram obtidos por meio da estatística descritiva e inferencial, com as técnicas de correlação e regressão.

Em relação aos Procedimentos Contábeis Específicos o item que é mais divulgado corretamente é o FUNDEB (71% dos municípios) e o menos evidenciado são os Consórcios Públicos (28% dos municípios). O índice médio de divulgação do PCASP dos municípios da amostra foi de 65% (sessenta e cinco por cento), totalizando 107 (cento e sete) entes que divulgaram o Plano de Contas, inferindo-se que os municípios adotaram o PCASP que é exigido pelo TCE do Paraná desde 2013, essencial para o envio de informações ao tribunal, mas não o deixam disponível para consulta. Os municípios ainda não disponibilizam também, em sua maioria, as demonstrações contábeis exigidas, pois do total da amostra apenas 2 (dois) divulgam todas as demonstrações contábeis, e somente 3 (três) deixam acessíveis em seus *sites* as Notas Explicativas. Nota-se que as demonstrações mais evidenciadas são as exigidas pela Lei nº 4.320/64: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Com a análise descritiva dos dados, foi identificado que nenhum dos municípios da amostra atendeu na totalidade as exigências estabelecidas pelas NBCASP e pelo MCASP. O maior índice de divulgação está no estágio de 85% (oitenta e cinco por cento) e foi alcançado por apenas 3 (três) municípios, e o menor é de somente 5% (cinco por cento), obtido por 5 (cinco) municípios. O ID médio da amostra é de 0,53, considerado um índice baixo uma vez que em média os municípios divulgam apenas 53% (cinquenta e três por cento) das informações contábeis que deveriam evidenciar. Pode-se concluir que os municípios paranaense que estão na amostra ainda tem muito a evoluir em relação a divulgação para atender o que é determinado pela legislação e, assim, fornecer informações de qualidade. Além disso, do total da amostra apenas em 40 (quarenta) municípios ocorreram reeleições, e deste total, 16 (dezesesseis) municípios que tiveram candidatos reeleitos tem ID muito baixo, menor de 0,40, sugerindo que em municípios em que ocorreu reeleição o ID é menor.

Para definir o modelo de regressão que indicaria as características explicativas do ID dos municípios da amostra, foi gerada a correlação das variáveis. Esse procedimento revelou correlação entre a maioria das variáveis independentes, mas a única variável que teve correlação com significância com a variável dependente ID foi a mesorregião Centro Ocidental Paranaense. A associação foi fraca e negativa, sugerindo que nesta mesorregião o ID é menor. Desta forma, a variável mesorregião Centro Ocidental foi mantida no modelo e as demais mesorregiões não.

A partir da regressão linear múltipla foi permitido identificar que as variáveis taxa de alfabetização, grau de urbanização, PIB *per capita*, Reeleição e a Mesorregião Centro Ocidental Paranaense explicam o índice de divulgação. A taxa de alfabetização, ao contrário da hipótese

do estudo, influencia negativamente o ID, ou seja, quanto menor a taxa de alfabetização, maior o ID. Já o grau de urbanização e o PIB *per capita*, como já esperado, tem impacto positivo no índice de divulgação. A *dummy* reeleição confirmou que municípios que tiveram reeleição no ano de 2016 divulgaram menos informações contábeis do que aqueles em que o prefeito não foi reeleito. A mesorregião Centro Ocidental chamou atenção por apresentar um ID baixo, isto é, a regressão apontou relação forte e negativa entre o índice de divulgação e essa mesorregião. As variáveis IFDM, Receita Orçamentária, Transferência de Recursos da União para o município, População e Ativo total não tiveram significância estatística quando relacionados com a variável dependente. Desta forma, os resultados encontrados permitiram identificar as características explicativas do índice de divulgação de informações contábeis segundo as NBCASP e o MCASP. Porém, ressalta-se que as conclusões se restringem a amostra a ao período estudado e não podem ser generalizadas, pois a amostra é não probabilística.

O achado da pesquisa que mais chamou a atenção foi a indisponibilidade de dados dos municípios do Paraná. No artigo 37 da Constituição Federal constam os princípios que a Administração Pública deve obedecer e entre eles está o da Publicidade, sendo assim, a transparência na administração pública é imperativo constitucional. Esse princípio tem como finalidade mostrar que o poder público deve agir com a maior transparência possível, para que a população tenha o conhecimento de suas atuações e decisões. Além disso, a LRF também reafirma o dever da transparência no setor público e define mais instrumentos de transparência. De um modo geral tratar de publicidade no âmbito da administração pública é referir-se a publicidade obrigatória, ou seja, tudo o que envolver órgãos públicos deverá ter publicidade e transparência.

Além da exigência legal por transparência, essa procura por informações está mais forte e presente na população. Está cada vez mais comum cidadãos reivindicarem dados públicos e acesso a informação. Por isso, a transparência deve nortear a gestão pública, não apenas para atender a lei, mas também porque estimula a participação social e aproxima a sociedade dos seus representantes. Por outro lado, o cidadão também precisa ter consciência do seu papel na busca e acompanhamento do que ocorre no governo, para que possa participar e cobrar resultados. Isso deveria ser trabalhado nas escolas para a formação de pessoas críticas e envolvidas nas políticas públicas.

A evidenciação é um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e seus próprios objetivos, assim a falta de divulgação de informações contábeis no setor público, identificada nesse estudo, é inaceitável. A informação gerada na contabilidade pública é

essencial para uma boa gestão e tomada de decisões adequadas, mas, também são seus objetivos a correta prestação de contas e dar suporte para a instrumentalização do controle social.

Para que haja eficiência no controle social é fundamental a função da contabilidade em prestar as informações que representam fidedignamente a realidade econômico-financeira e patrimonial dos entes públicos. Com frequência os órgãos reguladores da prática contábil tem se preocupado em garantir o fornecimento de informações capazes de atender as exigências dos usuários externos, publicando normas que tratem da divulgação das demonstrações contábeis, para que a contabilidade pública cumpra seu objetivo de evidenciar claramente a situação do ente e possibilitar o controle social.

A informação que é prestada pela contabilidade pública tem maior importância quando é analisada sob a ótica da transparência. A contabilidade assume a função primordial de oferecer à população informações dispostas de forma clara e objetiva, possíveis de serem compreendidas e utilizadas, demonstrando como os recursos públicos arrecadados são aplicados e proporcionando a atuação da sociedade como agente de fiscalização dos atos dos gestores. Desse modo, extrai-se que a contabilidade pública possui um importante papel frente à sociedade, cabendo a ela a demonstração exata dos atos e fatos atinentes à gestão pública, evidenciando de forma precisa e acessível a todo cidadão as ações governamentais.

Existem obstáculos que dificultam a transparência no setor público como a falta de consciência por parte dos cidadãos, a cultura de sigilo no âmbito da administração pública, a carência de recursos, barreiras tecnológicas, culturais e de conhecimento e a resistência a mudanças. Porém, é preciso cobrar os dispositivos legais que possibilitam o acesso a informação e garantem a participação pública, e acima de tudo, desenvolver a consciência de que é preciso mudar em relação a coisa pública. Não se pode concordar ou ignorar o fato de municípios nem ao menos terem um *site* com informações básicas de gestão, ou ainda não divulgarem demonstrações contábeis que são exigidas há muito tempo, como o Balanço Orçamentário e o Balanço Patrimonial. A mudança precisa acontecer e deve ter o apoio da população e também dos órgãos fiscalizadores.

Algumas limitações foram encontradas no presente estudo. A principal delas foi a falta de divulgação das informações contábeis pelos municípios que participaram da amostra, dificultando a coleta de dados. Uma solução seria a coleta englobar toda a população, ou seja, os 399 (trezentos e noventa e nove) municípios do estado do Paraná, porém devido ao prazo para a conclusão do estudo, isso não foi possível, sendo a falta de tempo hábil a segunda limitação da pesquisa.

Pode-se perceber com os achados dessa pesquisa, de modo inesperado, que as informações contábeis na área pública ainda não são divulgadas da melhor forma possível, mesmo sendo de caráter obrigatório e conhecendo-se os benefícios trazidos com uma evidenciação correta, com base na convergências as normas internacionais de contabilidade pública. Assim se desperta a necessidade de maior atenção a contabilidade e gestão pública, com a realização de novas pesquisas, para buscar entender outros fatores importantes para a melhoria contínua na divulgação de informações contábeis no setor público, que é essencial para o controle social e também para a administrações dos recursos públicos por parte dos gestores.

Para pesquisas futuras, sugere-se: a) agregar diferentes variáveis ao modelo possibilitando identificar mais características explicativas do *disclosure*; b) utilizar uma amostra maior, que inclua municípios de outros estados do Brasil ou todos os municípios do estado do Paraná; c) estudar o comportamento do índice de divulgação ao longo de um período de tempo para verificar se há uma evolução e quais alterações nas características do ente público influenciam na variação da divulgação; d) devido ao achado dessa pesquisa relacionado a taxa de alfabetização, incluir outras variáveis relacionadas a educação, como, por exemplo, a existência de Ensino Superior no município; e) buscar explicar como os entes públicos continuam sem divulgar informações obrigatórias pesquisando os seus órgãos fiscalizadores e os procedimentos usados para as inspeções; f) identificar junto aos profissionais da área contábil pública quais são as dificuldades ou barreiras para se divulgar segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública aplicadas ao Setor Público.

REFERÊNCIAS

- Abushamsieh, K., López-Hernández, A. M., & Ortiz-Rodríguez, D. (2014). The development of public accounting transparency in selected Arab countries. *International Review of Administrative Sciences*, 80(2), 421–442. <http://doi.org/10.1177/0020852313514522>
- Adkins, L. C. (2014). Using Gretl for Principles of Econometrics. Recuperado em 20 de julho, de 2018, de <http://www.learneconometrics.com/gretl/ebook.pdf>
- Akutsu, L., & Pinho, J. A. G. De. (2002). Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 36(5), 723–745. Retrieved from <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6461>
- Amenabar, A. M. H. (2001). *Harmonização contábil em cinco países da América do Sul*. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo. <http://doi.org/10.11606/D.12.2001.tde-06062002-112701>
- Anderson, D. R., Sweeney, D. J., & Williams, T. A. (2013). *Estatística aplicada a administração e econômica*. (3a ed). São Paulo: Cengage Learning.
- Andrade, M. E. M. C., & Carvalho, L. N. G. de. (2013). Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. *Revista FSA*, 10(1), 40–58.
- Araújo, H. L. A. de, & Martins, V. F. (2016). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise do estágio de implementação nos municípios da Associação dos municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba AMVAP. *Revista de Auditoria Governança E Contabilidade*, 4(11), 41–59. <http://doi.org/10.4025/jphyseduc.v27i1.2707>
- Avelino, B. C. (2013). *Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais: Uma Abordagem Sob a Ótica Da Teoria Divulgação*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Minas Gerais.
- Avelino, B. C., Colauto, R. D., & Angotti, M. (2012). Política de evidenciação de informações do setor público no estado de Minas Gerais. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(2), 47–61. <http://doi.org/10.4025/enfoque.v31i2.16079>
- Avelino, B. C., Cunha, J. V. A. da, Lima, G. A. S. F. de, & Colauto, R. D. (2014). Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais. *RACE - Revista de Administração, Contabilidade E Economia*, 13(2), 571–608. Retrieved from <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/view/4099>
- Ázaro Junior, É. de M., & Mourão, G. N. (2015). Urbanização e Desenvolvimento Humano nos municípios. *Programa de Apoio À Iniciação Científica - PAIC*, 11–26.
- Barbosa, D. D. (2013). *Manual de controle patrimonial nas entidades públicas*. (1a ed.). Brasília: Gestão Pública.
- Barbosa, J. M. (2009). *A harmonização contábil das NICSP na contabilidade pública: o caso do Brasil e Portugal*. Dissertação de mestrado. Universidade do Minho. Retrieved from <http://hdl.handle.net/1822/10660>
- Barros, H. da P. R. de, Santos, S. M. dos, & Miranda, J. dos R. (2012). Adultos Analfabetos e a Construção da Identidade: “Vixe, quem é a gente sem leitura”? *VI Colóquio*

Internacional “Educação E Contemporaneidade.”

- Bellanca, S. (2014). Budgetary Transparency in the European Union: The Role of IPSAS. *International Advances in Economic Research*, 20(4), 455–456. <http://doi.org/10.1007/s11294-014-9495-7>
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2013). Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. *International Journal of Business and Management*, 8(9), 122–133. <http://doi.org/10.5539/ijbm.v8n9p122>
- Bezerra Filho, J. E. B. (2008). *Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questão*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Borges, T. B. (2012). *Utilização da Informação Gerencial no Setor Público: Perspectiva diante das novas Normas de Contabilidade do Setor Público*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Minas Gerais.
- Bufoni, A. L., Ferreira, A. C. de S., Monteiro, P. R. A., & Fernandes, L. P. (2005). Um Estudo da Transparência nas Demonstrações Contábeis das Agências Reguladoras. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 156, 37–50.
- Calegari, P., Righes, A. P., Bortoluzzi, S. C., & Schvirck, E. (2015). Adesão, Vantagens e Dificuldades na Adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) nos Municípios da Região Sudoeste do Paraná. *6º Congresso UFSC de Controladoria E Finanças*.
- Callegari-Jacques, M. S. (2003). *Bioestatística: princípios e aplicações*. Porto Alegre: E Artmed.
- Callegário, J. B. (2015). *Análise de Fatores Sociais, Políticos, Econômicos e Culturais na Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública pelos países*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Espírito Santo.
- Carneiro, A. de F., & Silveira, D. C. N. da. (2017). Aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelos municípios do Cone Sul de Rondônia, Amazônia Ocidental. *Revista de Administração E Contabilidade - RAC*, 4(7).
- Castro, C. Y. S. de F., Coelho, M. I. S., & Góis, G. B. (2007). O processo de urbanização e o desenvolvimento sustentável em Mossoró-RN. *III Jornada Internacional de Políticas Públicas*.
- Castro, M. C. C. da S., & Cunha, J. V. A. da. (2014). Convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma Análise dos Entes Públicos Brasileiros. *In: VI EnAPG. Anais*.
- Castro, M. C. C. S. (2016). *Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos padrões internacionais: Análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Minas Gerais.
- Castro, M. C. S., Cunha, J. V. A. da, Scarpin, J. E., & Francisco, J. R. de S. (2016). Índice de Disclosure dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. *XVII Congresso Nacional de Administração E Contabilidade - AdCont 2016*.

- Conselho Federal de Contabilidade-CFC (2010). *Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*.
- Chan, J. L. (2010). As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade*, 4(1), 1–17.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554. <http://doi.org/10.1177/0020852310372449>
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Cauwenberge, P. van. (2014). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177.
- Cooper, D.R. & Schindler, P. S. (2016). *Métodos de Pesquisa em Administração*. (12a ed.). Porto Alegre: AMGH.
- Corrar, L. J., Paulo, E., Filho, J. M. D., & Rdrigues, A. (2009). *Análise multivariada para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. São Paulo: Atlas.
- Costa, I. S., & Reis, P. R. da C. (2010). Análise das Microrregiões do Paraná Quanto ao Nível de Desenvolvimento Socioeconômico. *XXXIV Encontro Da ANPAD*, 1–17.
- Cruz, C. F. da. (2010). *Transparência da Gestão Pública Municipal: Referenciais Teóricos e a Situação dos Grandes Municípios Brasileiros*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Rio de Janeiro.
- Cruz, C.F.; Silva, L.M.; Santos, R. (2009) Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado do Rio de Janeiro. *Encontro de Administração da Informação, Recife, 2009. Anais Anpad*,
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. D. S., Silva, L. M. Da, & Macedo, M. Á. D. S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153–176. <http://doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>
- Cruz, J. M. M. (2015). *Barreiras no processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP: Uma análise nas universidades federais brasileiras*. Dissertação de mesrado. Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP.
- Dantas, J. A., Zendersky, H. C., & Niyama, J. K. (2005). A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *Economia E Gestão*, 5(11), 56–76. <http://doi.org/10.5752/40>
- Darós, L. L., & Pereira, A. de S. (2012). Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. *Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*.
- Diniz, J. A., Silva, S. F.S., Santos, L. D. C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 9(3). <http://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>
- Fachin, O. (2001). *Os fundamentos de metodologia*. São Paulo: Saraiva.
- Fávero, L.P., Belfiore, P., Silva, F.L., Chan, B.L.(2009). Análise de dados: modelagem

- multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier
- Figueiredo Filho, D. B., & Silva Junior, J. A. (2009). Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r^*). *Revista Política Hoje*, 18(1), 115–146. <http://doi.org/10.11606/issn.2237-4485.le.v.2014.132346>
- Feijó, P. H., & Bugarim, M. C. C. (2008). Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (173), 79–89.
- Flauzino Machado, A., Castilho de Almeida, A., Costa Araújo, A., Ferrari, D., Ribeiro Lemes, Í., Clara Souto Faria, N., ... Araújo Fernandes, R. (2014). Aplicação de Testes de Normalidade em Publicações Nacionais: Levantamento Bibliográfico. *Colloquium Vitae*, 6(1), 01–10. <http://doi.org/10.5747/cv.2014.v06.n1.v086>
- Fragoso, A. R., Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. de G., Filho, J. F. R., & Pederneiras, M. M. M. (2012). Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS NBCTSP. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 6(4), 434–447. <http://doi.org/ISSN1981-8610>
- França, L. F. T. (2016). *Disclosure das provisões e dos passivos contingentes nas demonstrações contábeis patrimoniais dos estados brasileiros e Distrito Federal*. Dissertação de mestrado. Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE
- Galera, A. N., & Bolívar, M. P. R. (2007). The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*, 27, 413–425. <http://doi.org/10.1002/pad>
- Galvão, A. M. de O., & Pierro, M. C. Di. (2010). *Preconceito contra o analfabeto*. São Paulo: Cortez.
- Gandía, J. L., & Archidona, M. C. (2008). Determinants of web site information by Spanish city councils. *Online Information Review*, 32(1), 35–57. <http://doi.org/10.1108/14684520810865976>
- Gemelli Savian, M. P., & Bezerra, F. M. (2013). Análise de eficiência dos gastos públicos com educação no ensino fundamental no estado do Paraná. *Economia & Região*, 1(1), 26–47. <http://doi.org/10.5433/2317-627X.2013v1n1p26>
- Gerigk, W., & Clemente, A. (2011). Gestão financeira dos municípios brasileiros de porte médio. *Pretexto*, 13(1), 34–59.
- Giroto, P. M. (2016). Convergência da contabilidade pública avança e resultados começam a aparecer. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 7–15.
- Gujarati, D. N. (2011). *Econometria básica*. (5a ed). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Hair, J. F. ., Black, W. C. ., Babin, B. J. ., Anderson, R. E. ., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. (6a ed). Porto Alegre: Bookman.
- Haller, A., & Kepler, J. (2002). Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects. *The European Accounting Review*, 11(1), 153–190. <http://doi.org/10.1080/09638180220124770>
- Herawaty, M., & Hoque, Z. (2007). Disclosure in the annual reports of Australian government

- departments. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), 147–168. <http://doi.org/10.1108/18325910710756159>
- Hoek, P. Van Der. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*, 25(1), 32–45. <http://doi.org/10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x>
- Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social - IPARDES. (2004). Leituras regionais: mesorregiões geográficas paranaenses. Curitiba.
- Iudícibus, S. d. (2000). *Teoria da contabilidade*. (6a ed). São Paulo: Atlas.
- Klein, C. F., & Ferrera de Lima, J. (2016). O desenvolvimento econômico regional do Brasil. *DESAFIOS: Revista Interdisciplinar Da Universidade Federal Do Tocantins*, 2(2), 155–180. <http://doi.org/10.20873/uft.2359-3652.2016v2n2p155>
- Kohama, H. (2016). *Contabilidade Pública. Teoria e prática* (15a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kutianski, S. (2015). *Processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público sob a ótica dos órgãos executores e fiscalizadores do estado do Paraná*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Paraná.
- Levin, J. (1987). *Estatística Aplicada a Ciências Humanas*. (2a ed). São Paulo: E. H. Ltda.
- Libby, R., Bloomfield, R. J., & Nelson, M. W. (2002). Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), 775–810. [http://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00011-3](http://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00011-3)
- Lima, D. V. de, & Castro, R. G. de. (2007). *Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)*. (3a ed). São Paulo: Atlas.
- Lima, D. V. de, Santana, C. M., & Guedes, M. A. (2009). As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Contabilidade, Gestão E Governança*, 12(2), 15–23.
- Lock, F. do N. (2003). *Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.
- Macêdo, F. F. R. R., & Klann, R. C. (2014). Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um estudo nas unidades da federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 253–272.
- Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. D. G., Silva, L. M. Da, Ribeiro Filho, J. F., Pederneiras, M. M. M., & Feitosa, M. G. G. (2010). Convergência contábil na área pública: Uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade E Organizações*, 4(8), 69–91. <http://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34759>
- Machado, R., Freytag, D., & Maliski, K. R. (2012). Mudanças de Critério Contábil na Depreciação no Setor Público: Um Relato dos procedimentos realizados em uma instituição pública. *Publicatio UEPG: Ciências Sociais Aplicadas*, 20(1), 99–111. <http://doi.org/10.5212/PublicatioCi.Soc.v.20i1.0008>
- Machado, V. N. (2013). *Fatores Explicativos do Nível de Evidenciação nas Páginas Eletrônicas de Municípios do Sul Do Brasil*. Dissertação de mestrado. Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2017, (7a ed).
- Marciniuk, F. L., & Bugarin, M. S. (2018). A Influência da Reeleição na Política Fiscal Subnacional. Anais do XLIV Encontro Nacional de Economia da ANPEC - Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Economia
- Marques, J. M., & Marques, M. A. M. (2009). *Estatística básica para cursos de engenharia*. Curitiba: D Saber.
- Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. (2a ed). São Paulo: Atlas.
- Melo, L. F. de S., & Ayres, C. A. M. de C. B. (2014). O processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Desafios e perspectivas para a governança pública municipal em interface com o mercado e a sociedade. *Revista FSA*, 11(3), 71–95. <http://doi.org/10.12819/2014.11.3.4>
- Menezes, L. C. A., & Jannuzzi, P. de M. (2005). Planejamento nos municípios brasileiros: Um diagnóstico de sua institucionalização e seu grau de efetividade. *RDE - Revista de Desenvolvimento Econômico*, 7(12), 69–76.
- Misael, J. K., & Rodrigues, K. F. (2015). Urbanização nos municípios do oeste do paraná no período de 1991, 2000 e 2010. *I CINGEN- Conferência Internacional Em Gestão de Negócios*.
- Moura, R. (2004). Paraná: Meio Século de Urbanização. *R. RA'E GA*, (8), 33–44.
- Nascimento, H. H. V. do, Botelho, D. Rr., & Lima, D. V. de. (2011). Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: Análise e Comparação das Estruturas das Normas Brasileiras Atuais e Propostas. *RIC Revista de Informação Contábil*, 5(2), 21–42. <http://doi.org/10.2139/ssrn.2857563>
- Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.1. (2008). Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Recuperado de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf
- Nunes, S. P., & Lima, D. V. de. (2017). Uma análise crítica da Estrutura Conceitual do Setor Público no Brasil.
- Oliveira, M. V. P. de, Santos, E. F. dos, & Simões, E. fagundes. (2011). Contabilidade Aplicada ao Setor Público: A Adoção de um novo modelo no Brasil. *Revista Caro Gestor*, 5(2).
- Oliveira, W. de. (2014). *Adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) no sistema "S": A percepção dos profissionais do setor*. Dissertação de mestrado. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP.
- Oliveira, R. R., Silva, A. M. C. da, & Moraes, M. C. C. de. (2008). Transparência do Orçamento Governamental dos Países : um Estudo acerca da Associação entre IAO , IDH , PIB e IPSAS. *Revista Pensar Contábil*, 10(42), 5–11.
- Paiva, C. P. D. R., & Zuccolotto, R. (2009). Índice de Transparência Fiscal das Contas Públicas dos Municípios obtidos em Meios Eletrônicos de Acesso Público. *XXXIII Encontro Da ANPAD*.
- Passos, L. H. S. (2012). O Impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor público: Cenário atual e perspectivas na Administração Pública Federal. *Revista de*

Administração de Roraima – RARR, 1, 110–135.

- Pequeno, M. B. de L. (2013). *Mapeando o uso e a utilidade das informações contábeis na tomada de decisão de alocação de recursos organizacionais: a percepção dos gestores públicos das instituições federais de ensino superior da cidade do Recife*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.
- Pereira, J. M. (2009). *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. (4a ed). São Paulo: Atlas.
- Pérez, C. C., Bolívar, M. P. R., & Hernández, A. M. L. (2008). e-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, 32(3), 379–400. <http://doi.org/10.1108/14684520810889682>
- Pérez, C. C., & Hernández, A. López. (2007). Latin–American public financial reporting: recent and future development. *Public Administration and Development*, 27(2), 139–157.
- Pérez, C. C., & Hernández, A. M. L. (2003). La Difusión de Información financeira gubernamental em los países del mercosur: *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 90–100.
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista Do Serviço Público*, 66(3), 425–448. <http://doi.org/10.21874/rsp.v66i3.410>
- Pinho, J. A. G. de. (2006). Accountability em Portais Estaduais e Municipais no Brasil: Realidades Distantes das Promessas. *EnAPG*, 1–12.
- Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008 (2008)*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Brasília, DF**. Recuperado em 10 de outubro, 2017, de <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/arquivos/portaria-no-184-de-25-de-agosto-de-2008.pdf>
- Prado, J. D. do, & Paiva, A. A. (2017). Convergência da Contabilidade do Setor Público às Normas Internacionais. *Negócios Em Projeção*, 8(1), 161–174.
- Prux, P. S. (2012). *O processo de adoção das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na Gestão Pública Municipal de Porto Alegre*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
- Queiroz, P. R. C., Motin, A. P., Verbanek, C. A., Cristo, F. D. de, Oliveira, M. de S., Veronese, M. M., & Mantovan, S. R. (2001). Predominâncias e Determinações Sociais em ocorrências de parasitoses na Região Centro- Ocidental do Paraná: Uma Análise Sócio-Econômica do Problema. *Revista de Saúde E Biologia*, 1(2), 13–22.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2003). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In Atlas (Ed.), *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo.
- Ribeiro, L. M. P. (2014). *Contribuição da Contabilidade no processo de governança pública em municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Lavras.

- Rossi, F. M., Jorge, S., & Jesus, M. A. (2015). Introduction to a symposium on new challenges for public-sector accounting: IPSAS, Budgetary Reporting, and National Accounts. *International Journal of Public Administration*, 38(4).
- Santana Junior, J. J. B. de S., Libonati, J. J., Vasconcelos, M. T. de C., & Slomski, V. (2009). Transparência Fiscal Eletrônica: Uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e Distrito Federal do Brasil. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade*, 3(3), 62–84.
- Santos, C. R. dos, Souza, V. L. de, Loose, C. E., Matos, E. C. de, & Oliveira, N. D. A. de. (2017). Evidenciação das Demonstrações Contábeis dos Municípios do Estado de Rondônia: Uma análise sob o prisma da convergência das normas de contabilidade pública brasileira às normas internacionais. *Revista de Administração E Contabilidade - RAC*, 16(31), 71–95.
- Santos, S. A. dos. (2015). *Avaliação das Dificuldades de Implantação a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) - Estudo de Caso*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Manaus. <http://doi.org/616.89-008.47:616->
- Santos, W. M. dos. (2013). Avaliação do nível de divulgação das Informações Contábeis nos Portais Eletrônicos dos municípios do Rio Grande do Norte e a relação com suas características socioeconômicas. Universidade Federal Rural do Semiárido - UFRSA Mossoró-RN.
- Santos, S., & Alves, M. (2015). Impacto da adoção das IPSAS em demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o POCP: o caso da CFP. *Revista Universo Contábil*, 11(4), 184–205. <http://doi.org/10.4270/ruc.2015438>
- Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais*. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo.
- Scarpin, J. E., & Soares, M. (2010). A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 9(27), 25–42. <http://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>
- Schild, M. (1995). Correlation, Determination and Causality in introductory statistics, 1–6.
- Silva, A. A. B. da. (2016). *Outros Resultados Abrangentes e sua relação com o custo de capital próprio em companhias brasileiras não financeiras de capital aberto*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Paraná.
- Silva, A. C. da. (2011). *Avaliação de Ativos Imobilizados no setor público no contexto da convergência às normas internacionais de contabilidade - O caso de uma organização militar*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Rio de Janeiro.
- Silva, L. M. da. (2007). A Normatização da Contabilidade Governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade*, 1(1), 25–38.
- SILVA, Lino Martins da; Moreira, S. V. (2006). A Internet como instrumento de comunicação organizacional no setor público. *UNIREVISTA*, 1(3).
- Silva, T. A., Slewinski, E., Sanches, S. L. R., & Moraes, R. de O. (2015). Teoria da

- Divulgação na Perspectiva da Economia da Informação: Possibilidade de Novos Estudos? *XV Congresso USP de Controladora E Contabilidade*, 1–16.
- Slomski, V. (2003). *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. (2a ed). São Paulo: Atlas.
- Soares, R. F., Clemente, A., Freire, F. de S., & Scarpin, J. E. (2016). Centralidade municipal e interação estratégica na decisão de gastos públicos em saúde no Estado de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 50(4), 563–585. <http://doi.org/10.1590/0034-7612145797>
- Soares, S. P., Chagas, F., & Rabêlo, E. (2011). Desenvolvimento e Urbanização: Senso e Contrassenso do Desenvolvimentismo. *Desenvolvimento Em Questão*, 9(18), 30–48.
- Sothe, A., & Scarpin, J. E. (2010). Alteração do Regime Contábil no Setor Público: Impactos nos indicadores fiscais dos municípios. *XIII SemeAd*.
- Sour, L. (2012). IPSAS and government accounting reform in Mexico. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 5–24. <http://doi.org/10.1504/IJPSPM.2012.048741>
- Souza, R. G. de. (2009). *Normas Internacionais de Contabilidade: Percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil*. Dissertação de mestrado. Fundação Getúlio Vargas.
- Stevenson, W. J. (2001). *Estatística Aplicada a Administração*. São Paulo: Harbra.
- Styles, A. K., & Tennyson, M. (2007). The accessibility of financial reporting of U.S. municipalities on the Internet. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(1), 56–92.
- Teixeira, J. C., & Guilhermino, R. L. (2006). Análise da associação entre saneamento e saúde nos estados brasileiros, empregando dados secundários de banco de dados indicadores e dados básicos para a saúde 2003-IDB 2003. *Eng Sanit Ambient*, 11(3), 277–282.
- Tres, T. G. F., & Rissardo, A. (2015). A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: Análise da percepção dos profissionais contábeis da região do Corede Serra (RS). *Revista Brasileira de Contabilidade*, (216), 13–25.
- Tristão, P. A., & Dutra, V. R. (2012). Fatores que influenciam na estrutura de capital das empresas listadas na Bovespa. *Revista de Administração Da UFSM*, 5(2), 309–320.
- Varandas, R. N. (2013). *A presença das IPSAS na construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Uma abordagem infométrica*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Paraná.
- Varela, P. S., Martins, G. de A., & Fávero, L. P. L. (2012). Desempenho dos municípios paulistas: uma avaliação de eficiência da atenção básica à saúde. *Revista de Administração*, 47(4), 624–637. <http://doi.org/10.5700/rausp1063>
- Vega, R. O. M., Goularte, J. L. L., Costa, C. F. da, Behr, A., & Ramos, T. J. F. (2015). A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma análise nos municípios do COREDE-FO. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, (55), 33–50.
- Vicente, E. F. R., Moraes, L. M. de, & Neto, O. A. P. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: Implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil (RIC)*, 6(2), 1–20. Retrieved from

http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/411/290VERGENGE_PROCESS_IMPLICATIONS_AND_PERSPECTIVES/file/3deec5155a82eda799.pdf

- Werck, K., Heyndels, B., & Geys, B. (2008). The Impact of “Central Places” on Spatial Spending Patterns: Evidence from Flemish Local Government Cultural Expenditures. *Journal of Cultural Economics*, 32(1), 35–58.
- Xavier, M. C., & Silva, F. de A. e. (2017). Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos observados pelos profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do município de Belo Horizonte-MG. *XIV Congresso USP - Controladoria E Contabilidade*.
- Xavier, M. Q. (2007). *A contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão de uma entidade pública: um estudo de caso na prefeitura municipal de Maringá-PR*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Paraná.
- Yamamoto, K. (1999). Accounting System Reform in Japanese Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 15, 291–307. <http://doi.org/10.1111/1468-0408.00086>
- Zeff, S. A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *British Accounting Review*, 39(4), 290–302. <http://doi.org/10.1016/j.bar.2007.08.001>
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014). The Causes of Fiscal Transparency: Evidence in the Brazilian States. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 242–254. <http://doi.org/10.1590/1808-057x201410820>

APÊNDICES

APÊNDICE I – Composição da Amostra da Pesquisa

AMOSTRA INICIAL					
1	Abatiá	67	Guaraqueçaba	132	Planaltina do Paraná
2	Adrianópolis	68	Guaratuba	133	Ponta Grossa
3	Agudos do Sul	69	Honório Serpa	134	Pontal do Paraná
4	Almirante Tamandaré	70	Ibema	135	Porecatu
5	Alto Paraná	71	Ibiporã	136	Porto Amazonas
6	Altônia	72	Icaraíma	137	Porto Barreiro
7	Alvorada do Sul	73	Imbaú	138	Porto Rico
8	Ampére	74	Inácio Martins	139	Porto Vitória
9	Anahy	75	Indianópolis	140	Pranchita
10	Andirá	76	Ipiranga	141	Presidente Castelo Branco
11	Antonina	77	Iporã	142	Primeiro de Maio
12	Apucarana	78	Irati	143	Quatiguá
13	Assaí	79	Itaguajé	144	Quatro Barras
14	Assis Chateaubriand	80	Itambaracá	145	Quedas do Iguaçu
15	Astorga	81	Itapejara d'Oeste	146	Quitandinha
16	Bandeirantes	82	Itaperuçu	147	Ramilândia
17	Barra do Jacaré	83	Itaúna do Sul	148	Rancho Alegre d'Oeste
18	Bela Vista do Paraíso	84	Ivaí	149	Rancho Alegre
19	Boa Esperança do Iguaçu	85	Ivaté	150	Rebouças
20	Boa Vista da Aparecida	86	Jacarezinho	151	Renascença
21	Bocaiúva do Sul	87	Japira	152	Reserva
22	Bom Sucesso	88	Japurá	153	Ribeirão Claro
23	Braganey	89	Jardim Olinda	154	Rio Bonito do Iguaçu
24	Brasilândia do Sul	90	Jundiá do Sul	155	Rio Branco do Ivaí
25	Cafeara	91	Jussara	156	Rio Negro
26	Cafelândia	92	Laranjeiras do Sul	157	Rondon
27	Califórnia	93	Lobato	158	Salgado Filho
28	Cambira	94	Londrina	159	Salto do Lontra
29	Campina da Lagoa	95	Lupionópolis	160	Santa Helena
30	Campina do Simão	96	Mallet	161	Santa Inês
31	Campo Magro	97	Mamborê	162	Santa Isabel do Ivaí
32	Cândido de Abreu	98	Manfrinópolis	163	Santa Izabel do Oeste
33	Cantagalo	99	Manoel Ribas	164	Santa Tereza do Oeste
34	Cascavel	100	Marechal Cândido Rondon	165	Santa Terezinha de Itaipu
35	Castro	101	Marialva	166	Santana do Itararé
36	Centenário do Sul	102	Maripá	167	Santo Antônio da Platina
37	Cerro Azul	103	Matinhos	168	Santo Inácio
38	Cidade Gaúcha	104	Mauá da Serra	169	São Carlos do Ivaí
39	Colombo	105	Medianeira	170	São João do Caiuá
40	Colorado	106	Moreira Sales	171	São João
41	Congonhinhas	107	Nova Aurora	172	São Jorge do Ivaí
42	Corbélia	108	Nova Cantu	173	São Manoel do Paraná

43	Cornélio Procópio	109	Nova Fátima	174	São Pedro do Iguaçu
44	Cruz Machado	110	Nova Laranjeiras	175	São Pedro do Ivaí
45	Cruzeiro do Iguaçu	111	Nova Olímpia	176	São Pedro do Paraná
46	Cruzeiro do Oeste	112	Nova Prata do Iguaçu	177	São Sebastião da Amoreira
47	Curitiba	113	Nova Santa Rosa	178	São Tomé
48	Curiúva	114	Nova Tebas	179	Sertaneja
49	Diamante d'Oeste	115	Novo Itacolomi	180	Sertanópolis
50	Diamante do Sul	116	Ortigueira	181	Siqueira Campos
51	Dois Vizinhos	117	Ourizona	182	Tamarana
52	Enéas Marques	118	Ouro Verde do Oeste	183	Tapira
53	Entre Rios do Oeste	119	Paçandu	184	Teixeira Soares
54	Esperança Nova	120	Palmas	185	Telêmaco Borba
55	Fazenda Rio Grande	121	Palmital	186	Terra Boa
56	Figueira	122	Paranapoema	187	Toledo
57	Floraí	123	Pato Bragado	188	Tunas do Paraná
58	Formosa do Oeste	124	Pato Branco	189	Tuneiras do Oeste
59	Foz do Iguaçu	125	Paulo Frontin	190	Tupãssi
60	Francisco Alves	126	Peabiru	191	Ubiratã
61	Francisco Beltrão	127	Pérola	192	Umuarama
62	General Carneiro	128	Pinhais	193	União da Vitória
63	Goioerê	129	Pinhal de São Bento	194	Uraí
64	Grandes Rios	130	Pinhalão	195	Ventania
65	Guamiranga	131	Piraí do Sul	196	Verê
66	Guaraniaçu				

MUNICÍPIOS EXCLUÍDOS POR FALTA DE DISPONIBILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PARA ELABORAÇÃO DO ID		MUNICÍPIOS EXCLUÍDOS POR FALTA DE INFORMAÇÕES DAS VARIÁVEIS INDEPENDENTES	
1	Alto Paraná	1	Congonhinhas
2	Alvorada do Sul	2	Diamante d'Oeste
3	Assaí	3	Iporã
4	Cambira	4	Jundiá do Sul
5	Campina do Simão	5	Mauá da Serra
6	Colorado	6	Piraí do Sul
7	Formosa do Oeste	7	Pontal do Paraná
8	Francisco Alves	8	Presidente Castelo Branco
9	Moreira Sales	9	Rancho Alegre
10	Nova Cantu	10	Rancho Alegre d'Oeste
11	Nova Fátima	11	Salgado Filho
12	Palmas	12	São João do Caiuá
13	Pato Branco		
14	Quatiguá		
15	Ramilândia		
16	Rio Branco do Ivaí		
17	Rondon		
18	Santa Tereza do Oeste		
19	São Tomé		
20	Sertaneja		

APÊNDICE II – Matriz de Correlação

ID	IFDM	TAXA ALFAB	CAND REELEITO	GRAU DE URBAN	CENTRO OCIDENTAL	CENTRO ORIENTAL	CENTRO SUL	METROP CURITIBA	NOROESTE	NORTE CENTRAL	NORTE PIONEIRO	OESTE	SUDESTE	SUDOESTE	RECEITA ORÇ	TRANSF. UNIÃO	PIB	POP	ATIVO TOTAL
1																			
-069	1																		
383																			
-098	,375**	1																	
211	,000																		
,112	-,176*	,036	1																
,153	,024	,643																	
,045	,491**	,269**	,107	1															
,567	,000	,000	,174																
-,169*	,040	-,034	,041	,086	1														
,030	,613	,663	,606	,273															
,089	-,104	-,066	,021	-,005	-,041	1													
,257	,187	,399	,794	,945	,601														
,140	-,209**	-,035	-,075	-,229**	-,047	-,051	1												
,074	,007	,658	,343	,003	,550	,518													
-,132	-,060	,212**	-,125	,068	-,073	-,079	-,090	1											
,093	,445	,006	,111	,385	,355	,317	,253												
,141	,090	-,236**	,046	,069	-,081	-,087	-,100	-,154*	1										
,072	,253	,002	,558	,381	,304	,266	,204	,049											
,023	,059	-,096	,146	,167*	-,090	-,098	-,112	-,173*	-,192*	1									
,765	,455	,220	,062	,033	,250	,213	,155	,027	,014										
-,093	-,112	-,131	-,053	,110	-,066	-,072	-,082	-,127	-,141	-,158*	1								
,237	,153	,096	,497	,159	,399	,361	,297	,106	,072	,044									
-,049	,123	,091	,006	,059	-,081	-,087	-,100	-,154*	-,171*	-,192*	-,141	1							
,533	,116	,245	,940	,451	,304	,266	,204	,049	,028	,014	,072								
-,011	-,160*	,297**	-,016*	-,222**	-,055	-,059	-,068	-,105	-,116	-,130	-,096	-,116	1						

