

**DISCLOSURE DOS ELEMENTOS PATRIMONIAIS DO SETOR PÚBLICO NA
REGIÃO SUDESTE**

**DISCLOSURE OF PATRIMONIAL ELEMENTS OF THE PUBLIC SECTOR IN THE
SOUTHEAST REGION**

Andrea Delamora

Bacharel em Ciências Contábeis/UFES
Av. Fernando Ferrari nº 514 - Prédio da Reitoria – Goiabeiras - 29075-910 - Vitória, ES
andreacsdelamora@gmail.com

Morgana Gonçalves

Bacharel em Ciências Contábeis/UFES
Av. Fernando Ferrari nº 514 - Prédio da Reitoria – Goiabeiras - 29075-910 - Vitória, ES
Morgana_gs3@hotmail.com

Janyluce Rezende Gama

Doutora em Ciência da Informação/UNB
Professora do Dep. Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo
Av. Fernando Ferrari nº 514 - Prédio da Reitoria – Goiabeiras - 29075-910 - Vitória, ES
Tel.: (27) 3335 2602 - janylucegama@gmail.com

Douglas Roriz Caliman

Mestre em Administração/UFES
Professor do Dep. de Ciências Contábeis da Católica de Vitória Centro Universitário
Contador Geral da Universidade Federal do Espírito Santo
Av. Vitória, nº 950, Forte São João, Vitória/ES – 29017-950
Tel.: (27) 3145 5343 - douglasufes@yahoo.com.br

RESUMO

Este artigo objetiva verificar a evolução do *disclosure* dos elementos patrimoniais do setor público na região sudeste brasileira durante o período de transição da adoção das normas de contabilidade convergidas aos padrões internacionais. Para isso comparou-se os dados apresentados nas notas explicativas das demonstrações contábeis do setor público dos estados da região sudeste no período de 2014 a 2016, tomando como base de corte temporal o ano de 2015, em que a Secretaria do Tesouro Nacional determinou a adoção do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP e do novo plano de contas (PCASP) por todos os entes federativos, utilizando-se assim uma pesquisa qualitativa e documental. Os resultados indicam que nesse período de transição para os padrões internacionais, os governos, no âmbito estadual, iniciaram a implantação das práticas contábeis patrimoniais obrigatórias e avançam gradualmente na evidenciação dos itens pesquisados, com melhores índices em 2016. O estado do Rio de Janeiro apresenta o melhor *disclosure* na região sudeste, demonstrando no total maior média de dados. São Paulo aparece em segundo, em terceiro está o Espírito Santo e em último com menor *disclosure* na média de dados está Minas Gerais.

Palavras-Chave: *Disclosure*. Transparência. Contabilidade Pública.

ABSTRACT

This article aims to verify the evolution of the disclosure of equity elements of the public sector in the southeastern region of Brazil during the transition period from the adoption of accounting standards converged to international standards. For that, the data presented in the explanatory notes of the financial statements of the public sector of the states of the southeastern region in the period from 2014 to 2016 were compared, taking the year 2015 as the base of the time cut, in which the National Treasury Secretariat determined the adoption the Plan for the Implementation of Equity Accounting Procedures - PIPCP and the new plan of accounts (PCASP) by all federative entities, thus using qualitative and documentary research. The results indicate that in this period of transition to international standards, governments, at the state level, began to implement mandatory equity accounting practices and gradually progress in disclosing the items surveyed, with better rates in 2016. The state of Rio de Janeiro presents the best disclosure in the southeastern region, showing in total a higher average of data. São Paulo is in second place, Espírito Santo is in third place and Minas Gerais is the last with less disclosure in the average data. **Keywords:** Disclosure. Transparency. Public Accounting.

1. INTRODUÇÃO

Para alcançar os padrões mundiais de transparência, uniformidade e divulgação de informações contábeis, o Brasil está no processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público para os padrões internacionais, por intermédio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) autorizado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) como tradutor (CFC, 2016). Assim todas as esferas de governo precisarão se adequar a este novo padrão exigido pelas normas que já foram convertidas e as que ainda serão.

A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil está em fase de transição passando a ter uma perspectiva patrimonial que antes não era primordial. Essa perspectiva fornece aos usuários condições de controle sobre os atos dos governos e possibilita maior participação social. Governos que evidenciam como irão financiar seus atos demonstram compromisso com a sociedade e seu patrimônio (CRUVINEL; LIMA, 2011).

O patrimônio quando evidenciado pelo regime de competência possibilita a apuração dos fatos do passado, do presente e projeção do futuro através dos registros contábeis feitos com os devidos critérios de evidenciação e mensuração, buscando melhorar a qualidade, a consistência, a clareza e a percepção das informações prestadas à sociedade, possibilitando o exercício da cidadania no controle do patrimônio dos governos federal, estadual, distrital e municipal (MCASP, 2017). Assim o acesso às informações e o seu controle pela sociedade cria gestão responsável (SPECK, 2002).

A evidenciação dos elementos patrimoniais coloca à disposição do usuário, informações importantes para a tomada de decisão. A economia mundial precisa de informações simétricas, confiáveis e comparáveis, promovendo a avaliação e a revisão dos procedimentos contábeis (MACÊDO; KLAN, 2014).

A obrigatoriedade de transparência das informações está na Lei Complementar 101/00 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art.1, §1º, onde a “responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente” (BRASIL, 2000). O dever de prestar informações transparentes cabe ao governo, e a sociedade no exercício de cidadania tem o

direito ao acesso a estas informações para acompanhar os atos públicos frente à administração de seu patrimônio (FIGUEIREDO; SANTO, 2014).

A evidenciação dos elementos patrimoniais após a convergência das normas internacionais proporciona a análise mais aprofundada das contas do setor público. Para planejar é preciso informação. O destaque patrimonial nas evidenciações e variações do patrimônio reduzirão as distorções na informação e proporcionarão transparência na gestão governamental, proporcionando melhorias na tomada de decisão na gestão pública (GALDINO; MOURA; CUNHA, 2014).

O estudo pode ser justificado devido a escassez de estudos nessa perspectiva, é um tema atual e de acordo com a portaria STN nº 548/2015, predisõem de regras e prazos limites para admissão dos procedimentos contábeis patrimoniais. Justifica-se a escolha dos estados da região sudeste, pois apresenta mais de 1/3 da população do país, é a região mais rica do país e possuidora dos maiores e melhores recursos de tecnologia e apresenta um PIB bastante elevado.

A portaria STN nº 548/2015 determina por meio do § 4º que os entes da Federação deverão evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis o estágio de adequação ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP. Segundo a referida legislação, essa evidenciação contábil busca atender as novas demandas sociais e de gestão, inclusive para a atuação do Brasil no cenário internacional, que exige um novo padrão de informações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, capaz de permitir a correta interpretação dos fenômenos patrimoniais, o diagnóstico da situação orçamentária e financeira e a análise dos resultados econômicos

Nesse contexto, para verificar o *disclosure* das informações contábeis patrimoniais, se estão sendo divulgadas de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e se os procedimentos contábeis corretos estão sendo realizados, sugere-se seguinte problema de pesquisa: qual a evolução no *disclosure* dos elementos patrimoniais nos estados da região sudeste, no período de transição ao novo padrão internacional de contabilidade do setor público, ou seja, antes e depois da obrigatoriedade do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)?

O objetivo geral é verificar a evolução do *disclosure* dos elementos patrimoniais do setor público na região sudeste brasileira durante o período de transição da adoção das normas de contabilidade convergidas aos padrões internacionais, considerando que no ano de 2015 ocorreu a aprovação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP pela STN e o objetivo secundário é fazer uma análise comparativa entre os estados da região sudeste. Para Gama (2015) o alcance da *accountability* e da transparência pública no Brasil está relacionado, entre outros fatores, com a necessidade de melhoria da qualidade das informações contábeis elaboradas pelas entidades públicas brasileiras, que levariam a avaliações com embasamentos mais sólidos sobre a alocação dos recursos governamentais.

Para alcançar o objetivo a metodologia foi uma pesquisa qualitativa com análise documental do Balanço Patrimonial e das Notas Explicativas no período de 2014 a 2016. Foram analisados os dados publicados nos portais eletrônicos oficiais da Secretaria da Fazenda dos estados da região sudeste.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ACCOUNTABILITY NO SETOR PÚBLICO: PRESTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIZAÇÃO

A obrigação, o dever de prestar contas em quaisquer situações, seja material, patrimonial, humana, natural dentre outras, tanto no setor público quanto no privado é o conceito que mais se apropria ao termo. De acordo com Siu (2011) *accountability* é a responsabilidade ocasionada pela gestão de recursos de terceiros.

O termo *accountability* ainda não apresenta uma tradução literal para o português, mas é utilizado na contabilidade no sentido de evidenciação, transparência dos atos públicos, prestação de contas do setor público, para que a sociedade possa ter controle sobre os atos públicos, da qual é afetada diretamente.

Em relação a prestação de contas públicas, Platt Neto *et al* (2007) afirmam que estas representam o conjunto de dados e informações de natureza econômico financeira das entidades públicas, produzidas pelos órgãos de contabilidade, planejamento e orçamento, podendo associar dados monetários com não monetários, de natureza financeira, orçamentária e operacional.

Existem dois tipos de *accountability*, o vertical e o horizontal. Segundo O' Donnell (1998), eleições e reivindicações sociais que detém a liberdade de ocorrência sem qualquer tipo de impedimento e que tenham cobertura pela mídia de supostos atos ilegais de dirigentes públicos, são características de *accountability* vertical. Já a *accountability* horizontal “implica a existência de agências e instituições estatais possuidoras de poder legal e de fato, para realizar ações que vão desde a supervisão de rotina até sanções legais contra atos delituosos de seus congêneres do Estado” (SPECK, 2002, p. 12).

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público em sua 7ª edição (BRASIL, 2017a) define que a evidenciação das receitas e despesas, fornece aos usuários condições de analisar a capacidade da entidade de usar seus ativos, suas restrições e limites para atender aos seus passivos, ou seja, a transparência torna a informação útil.

O livro organizado por Speck, Caminhos da Transparência (2002), enumera vários artigos que relatam toda a evolução necessária até que se possa utilizar o termo *accountability*, tão em alta na sociedade atual, se referindo ao controle social que a sociedade deve buscar, que não é tão nítido nas nações menos desenvolvidas e que, a partir da evidenciação da informação, da transparência na comunicação entre o povo e o poder público, a sociedade poderá enfim combater a corrupção.

2.2 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DO SETOR PÚBLICO

O setor público segue as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) - que são editadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). As IPSAS são as normas internacionais para a preparação de demonstrações contábeis por entidades do setor público, visando melhorar a qualidade da informação contábil e a transparência dessas informações.

O principal objetivo desse processo é reduzir as consequências negativas da diversidade contábil: dificuldade na consolidação das demonstrações contábeis como também no acesso a mercados de capitais estrangeiros e a falta de comparabilidade entre demonstrações contábeis de organizações sediadas em países distintos (CARVALHO; SALOTTI, 2010).

Vicente, De Moraes e Platt Neto (2012) declaram que apesar do movimento de convergência contábil ter a sua origem vinculada ao setor privado, este se estendeu ao setor público devido a um objetivo em comum: possibilidade de comparar os resultados alcançados pelos governos com a ampliação da qualidade da evidenciação contábil desse setor.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC n.º 1.103/07, estabeleceu a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, a fim de oportunizar uma maior transparência das informações contábeis através de uma reforma contábil e de auditoria, melhorando assim as práticas profissionais e tendendo à convergência aos padrões internacionais.

Em 2008 foram editadas as Normas Brasileiras Técnicas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPs) pelo CFC no Brasil, um episódio novo que o Sistema CFC/CRCs criado há mais de 60 anos realizou. Concomitantemente organizou prazos para a convergência das NBC TSPs com as IPSAS, incluindo assim o país no elenco dos que seguem para inclusão de padrões de contabilidade para o setor público (FRAGOSO, 2012).

Passou a vigorar em 2017 o primeiro conjunto de normas internacionais direcionadas ao setor público e também a estrutura conceitual da NBC TSP, convergidas pelo CFC, publicada em outubro de 2016. Até 2021 a previsão é que sejam convergidas, dependendo da liberação de módulos, o total de 36 normas (CFC, 2017).

Hoje, “existem 33 pronunciamentos sendo que 32 tratam de contabilizações voltadas para países que utilizam o *accrual-based* (regime de competência) e 1 pronunciamento, a IPSAS 02, que é destinada a contabilização por *cash-based* (regime de caixa)” (ROBERTO; GAMA, 2016, p. 564).

Ao contrário do que se transmite, transparência e publicidade nem sempre andam lado a lado ou se completam. Isso se dá ao fato de que uma informação publicada pode não ser tão importante e translúcida quanto precisa ser, bem como algo que é altamente relevante muitas vezes não se torna público. A maior importância da transparência está em favorecer o exercício dos direitos e deveres civis, políticos e sociais estabelecidos na Constituição de um país pela nação (PLATT NETO *et al*, 2007).

Ainda que as alterações do regime contábil tragam vantagens, existem restrições de recursos disponíveis dentro ou fora do governo para expandir as capacidades dos sistemas e também há necessidade de pessoal capacitado e atualizado para essa nova etapa da contabilidade pública (VIANA, 2015).

2.3 DISCLOSURE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO

Para Cordeiro (2002) entende-se que evidenciação, *disclosure* e revelação, são quaisquer informações divulgadas pela companhia, que auxiliem aos analistas dos estados financeiros a conhecer mais profundamente a situação econômica, financeira e até mesmo social da empresa. “Cada vez mais, esperam-se demonstrações contábeis mais transparentes que atendam às normas internacionais e que representem adequadamente a situação econômica e financeira das entidades: o *disclosure* da informação contábil” (MARÇAL; BONFIM; OLIVEIRA, 2017, p. 46).

Dentre as mais variadas formas de definir *disclosure*, Melo (2015, p. 5) diz que *disclosure* é uma maneira de “fornecer informações úteis para as partes interessadas diretamente ou indiretamente influenciadas pela luta corporativa contra a corrupção”. Vago (2012, p.77) tem como um “processo de construção de significados que aumente a transparência do gasto público para a sociedade como um todo”.

Segundo Graciliano e Fialho (2013) evidenciação e transparência compõem condições indispensáveis para o exercício do controle social, que é a modalidade de controle externo onde o agente controlador é a própria sociedade civil organizada ou até mesmo o cidadão. Bakay e Moqbel (2012, p. 293) informam que “A divulgação em parte reflete a transparência e a responsabilidade das empresas públicas”.

Além disso, a divulgação de informações por meio das demonstrações contábeis é o principal meio de controle da aplicação dos recursos públicos e se propõe a reduzir a assimetria de informações entre os gestores, a população e demais usuários da contabilidade aplicada ao setor público. Dessa forma, o *disclosure* contábil, compõe um dos meios disponíveis para que o cidadão analise e controle como os recursos públicos estão sendo aplicados pelos governos (CASTRO, 2019).

A distorção ou omissão de informações relevantes influenciam as decisões dos usuários. “O *disclosure* está diretamente relacionado aos conceitos de relevância e de materialidade,

que definirão os limites e a abrangência do que deve ser evidenciado” (DANTAS *et al.*, 2005, p. 56-76). As características qualitativas das informações contábeis: compreensibilidade, confiabilidade, relevância e comparabilidade, são fundamentais para os usuários. Oliveira e Lemes (2011) afirmam que “evidenciação contábil ou *disclosure* é o ato de divulgar informações úteis mostrando os fatos que as fundamentam, possibilitando a avaliação e a tomada de decisão”.

Um das explicações para a propagação de informações claras e precisas é o objetivo de reduzir ou eliminar a incerteza do mercado de capitais por falta de *disclosure* suficientes, a transparência diminui a assimetria da informação. Demonstrações confiáveis aumentam a confiança dos usuários (NIYAMA; SILVA, 2011).

É necessária a utilização de ferramentas como o *disclosure* para o andamento do mercado de capitais, tornando-se crucial a adequada análise das oportunidades de investimentos executada pelos agentes econômicos tendo em vista que a assimetria informacional vai se dizimando. Para diversos autores existem vários motivos que interferem nas decisões sobre o nível de *disclosure*, chegando à conclusão que um fator determinante para chegar a esses resultados seria as características de governança corporativa, uma vez que no Brasil, os principais conflitos de agência acontecem entre acionistas controladores e minoritários (LANZANA, 2004).

Um assunto mais recente a ser abordado é a evidenciação social ou *social disclosure* (SD) que “tem por objetivo servir como canal de comunicação entre a empresa e a comunidade, divulgando as ações de responsabilidade social empreendidas, seja essas internas ou externas” (GONÇALVES; et al., 2013, p. 114).

Iatridis (2011, p. 89) afirma que *disclosure* é “atrair a confiança dos investidores para suas demonstrações financeiras e melhorar a relevância do valor de seus relatórios e números contábeis”.

Devido à relevância de corresponder às necessidades dos diversificados tipos de usuários de informação, os níveis de *disclosure* contábil estão cada vez mais elevados. Para se ter um controle melhor sobre a qualidade das informações evidenciadas, se faz necessário uma avaliação dessas demonstrações, que podem ser verificadas pelo conjunto de características qualitativas que elas apresentam. Portanto o crescimento ou a queda desses níveis são influenciados pelos componentes presentes na evidenciação dessas informações.

A expansão da transparência de alguma forma assenta para que o público veja que a entidade está se adequando ao que a legislação designa e também ajuda a reduzir o impacto desfavorável que algum evento possa causar (BEUREN; SÖTHER, 2009).

Dentre vários estudos referentes ao setor público, foram destacados alguns com os temas evidenciados nesta pesquisa, relacionados ao patrimônio das entidades do setor público, a divulgação das informações contábeis dos estados e ao nível de transparência da informação que são apresentados no Quadro 1.

Quadro 1- Pesquisas anteriores

Autor	Objetivo/ Metodologia	Resultado
VICENTE; MORAIS; PLATT NETO (2011)	Investigar as implicações e perspectivas decorrentes da reforma contábil promovida pela elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Análise documental e pesquisa bibliográfica.	Possibilitou a visualização de que a principal implicação da reforma está associada ao sistemático acompanhamento tanto do resultado primário do governo (excedente necessário para a cobertura das despesas financeiras) quanto do patrimônio das entidades do setor público.
CASTRO (2016)	Analisar as características dos	Demonstra que entes públicos de

	Estados brasileiros e do Distrito Federal que podem explicar o nível de <i>disclosure</i> conforme as mudanças trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), em consonância com o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade pública. Pesquisa exploratória, descritiva, explicativa e quantitativa	maior tamanho, apresentam melhores índices de divulgação conforme as exigências das NBCASP.
ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA (2017)	Avaliar o nível de transparência orçamentária dos estados brasileiros com o objetivo de identificar os fatores determinantes dessa transparência nos estados subnacionais brasileiros. Pesquisa quantitativa.	Evidencia que fatores fiscais (dívida e déficit) são fatores determinantes de transparência.
CASTRO <i>et. al</i> (2019)	Analisar as similaridades entre os entes públicos em termos de suas características econômicas, sociais e da variabilidade do Índice de Disclosure (ID), construído com base na divulgação de informações conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A amostra foi composta por 25 estados e pelo Distrito Federal, no exercício de 2014.	Os dados analisados estatisticamente por meio de uma análise de clusters indicam que o ID médio calculado para os entes foi de 76%, sendo um indicativo de que o Brasil necessita evoluir para o atendimento da legislação e a prestação de informações para o controle social.

Fonte: Elaboração própria.

3. METODOLOGIA

3.1 ENQUADRAMENTO DA PESQUISA

O Presente estudo enquadra-se como uma pesquisa qualitativa e descritiva, com uso da análise documental do Balanço Patrimonial e das Notas Explicativas, no período de 2014 a 2016 dos estados da região sudeste, que foram publicados nos respectivos portais eletrônicos oficiais da Secretaria de Estado da Fazenda de cada estado.

As características da pesquisa qualitativa são: objetivação do fenômeno, hierarquização das ações de descrever, compreender e explicar com precisão as relações entre o global e o local em determinado fenômeno. A pesquisa qualitativa necessita de conclusões autênticas e mais incontestáveis possíveis, cumpre as leis e diferenças do mundo social e natural, respeita fielmente o convívio entre os objetos de pesquisa esclarecem Gerhardt e Silveira (2009).

Para Flick (2004) as pesquisas descritivas são aquelas que descrevem estados passados e sua atualização ou processos como algo se desenvolve ou se modifica.

A pesquisa documental é a coleta de dados de fontes primárias, os documentos poderão ser de fontes públicas, particulares ou estatísticas, escritos ou de outras formas, de fatos ocorridos no momento ou não (MARCONI; LAKATOS, 2003).

3.2 COLETA DE DADOS

Fazem parte da amostra da pesquisa os estados da região sudeste brasileira. São eles: Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo. A base de dados utilizada para a coleta de dados foram os portais dos governos de cada estado apresentados no Quadro 2:

Quadro 2. Base de dados para composição da amostra

Estado	Portais
Espirito Santo	http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/balancogeral.php
Minas Gerais	http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/relatorio_contabil/
Rio de Janeiro	http://www.fazenda.rj.gov.br/cge/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=10107507985229959&datasource=UCMServer%23dDocName%3A1170046&_adf.ctrl-state=19ewqsbktm_55
São Paulo	https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Demonstra%C3%A7%C3%B5es-Cont%C3%A1beis.aspx

Fonte: Elaboração própria.

Os períodos escolhidos para análise baseiam-se nos anos de 2014, 2015 e 2016. Sendo que a janela temporal abrange os períodos anteriores e posteriores à norma que obrigou a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP). Assim, o ano de 2014 foi o período que antecedeu a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais de acordo com a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) n.º 548/2015, e depois da implantação os anos de 2015 e 2016, para verificação e comparação da evolução do *disclosure* das informações contábeis nos respectivos estados.

Os relatórios financeiros analisados foram - Balanço Patrimonial e Notas Explicativas - baseadas na verificação de alguns dos itens representativos dos grupos do: i. Ativo (circulante e não circulante); ii. Passivo, e iii. Patrimônio Líquido, exigidos pelas NBC TSPs, aprovadas pelo CFC e apresentadas no Quadro 3, excluídos aqueles itens que nenhum dos estados apresentaram informações. Foram analisados itens com prazo para implantação de acordo com a Portaria STN n.º 548/2015:

Quadro 3. Referência normativa para a escolha dos itens para análise do *disclosure* contábil

Referência Normativa		Prazo da aprovação da norma pelo CFC	Prazos de implantação conforme Portaria STN 548/2015
NBC TSP 01	Receita de Transação sem Contraprestação	Aprovada em 28/10/2016	Dívida ativa tributaria e não tributaria e respectivo Ajuste para perdas - 01/01/ 2015. Demais créditos a receber- 01/01/2017 Créditos tributários e previdenciários- 01/01/2020
NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.	Aprovada em 28/10/2016	Provisão atuarial- 01/01/2016 Provisões Passivos e Ativos Contingentes 01/01/2019
NBC TSP 07	Ativo Imobilizado	Aprovada em 28/09/2017	Bens móveis e imóveis 01/01/2019 Bens de infraestrutura e patrimônio cultural 01/01/2022
NBC TSP 08	Ativo Intangível	Aprovada em 28/09/2017	01/01/2020
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	Aprovada em 25/11/2008 Revogada a partir de 01/01/2019	01/01/2019

Fonte: Elaboração própria conforme dados da pesquisa.

Além das normas editadas pelo CFC foi utilizada na composição da referência normativa dos itens do *disclosure* contábil, o MCASP 7ª edição, Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, da Secretaria do Tesouro Nacional.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Para apresentação da análise de dados foram elaborados três quadros divididos em: i. Ativo Circulante; ii. Ativo Não Circulante; iii. Passivo e Patrimônio Líquido.

4.1. ANÁLISE DO GRUPO ATIVO CIRCULANTE

O quadro 4 refere-se aos dados levantados da NBCT SP 01 dos itens do Ativo Circulante de Créditos a receber tributários, Créditos a receber de dívida ativa e Ajuste para perdas de dívida ativa do período de 2014 a 2016 dos estados analisados.

Quadro 4: Evolução da evidenciação do Ativo Circulante com base nas Notas Explicativas.

Itens do Ativo Circulante	Estados											
	RJ			ES			MG			SP		
Créditos a receber tributários	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Tipos de tributos												
Transferências												
Montantes de recebíveis												
Montante de passivos												
Políticas contábeis												
Base valor justo												
% de resposta por ano	67%	50%	67%	0%	17%	0%	0%	17%	0%	83%	50%	67%
Créditos a receber dívida ativa	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Tipos de tributos												
Montantes de recebíveis												
Políticas contábeis												
Base valor justo												
% de resposta por ano	100%	75%	100%	25%	50%	25%	50%	75%	50%	75%	100%	100%
Ajustes para perdas dívida ativa	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Tipos de tributos												
Montantes de recebíveis												
Políticas contábeis												
Base valor justo												
% de resposta por ano	75%	50%	75%	50%	50%	50%	0%	75%	50%	100%	75%	75%
Média de respostas por ano	81%	58%	81%	25%	39%	25%	17%	56%	33%	86%	75%	81%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa

*Campos preenchidos representa que foi identificada a divulgação da informação.

Os campos marcados em negrito visam destacar o % de respostas e a média de respostas por cada ano de pesquisa estudado.

Após análise das notas explicativas do Ativo Circulante pode-se afirmar que os itens de Créditos a receber tributários apresentam diferenças significativas entre os estados, mostrando principalmente que Minas Gerais e Espírito Santo praticamente não apresentaram dados em relação ao Rio de Janeiro e São Paulo, sendo que em 2014 e 2016 os dados foram nulos.

Créditos a receber dívida ativa e respectivo Ajuste para perdas encontram-se disciplinados em capítulo específico da Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) do MCASP, cujo prazo para implantação iniciou-se a partir do exercício de 2015 conforme a 6ª edição do MCASP (Art. 1º da Portaria STN nº 261, de 13 de maio de 2014). A Portaria STN n.º 548/2015 obriga a verificação dos dados de 2015 pelo Tesouro Nacional a partir de 2016.

Em Créditos a receber dívida ativa, Rio de Janeiro e São Paulo já demonstravam a maior parte dos itens relacionados desde 2014. O Espírito Santo forneceu menor número de informações em 2014 e 2016 comparado aos outros estados, se igualando a Minas Gerais em 2015. Espírito Santo também não apresentou no período os dados por tipo de tributo e base de valor justo e Minas Gerais não apresentou as informações de políticas contábeis.

Em Ajuste para perdas de dívida ativa, o Espírito Santo novamente não apresentou por tipo de tributos e base valor justo no período. Foi verificado ainda que há uma descontinuidade de divulgação das políticas contábeis no Rio de Janeiro e em São Paulo da base valor justo, que somente foi apresentada em 2014. Já Minas Gerais não apresentou dados dos itens em 2014.

O item com menor quantidade de dados evidenciados na análise geral do grupo do Ativo Circulante é base valor justo em Créditos a receber tributários e com maior *disclosure* contábil o montante de recebíveis em Créditos a receber dívida ativa.

Na média de respostas por ano do Ativo Circulante, São Paulo está na frente nos três anos analisados, seguido pelo Rio de Janeiro. Já o Espírito Santo está melhor que Minas Gerais em 2014, mas perde nos anos seguintes.

O item do Ativo Circulante com maior *disclosure* nos estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais é Créditos a receber dívida ativa e no Espírito Santo o maior *disclosure* está em Ajuste para perdas dívida ativa.

4.2. ANÁLISE DO GRUPO ATIVO NÃO CIRCULANTE

O quadro 5 refere-se aos dados levantados da NBC TSPs 07 e 08 relativos aos itens do Imobilizado e Intangível do período de 2014 a 2016 dos estados da Região Sudeste – Rio de Janeiro (RJ), Espírito Santo (ES), Minas Gerais (MG) e São Paulo (SP).

Quadro 5: Evolução da evidenciação do Ativo Não Circulante com base nas Notas Explicativas

Itens do Ativo Não Circulante	Estados											
	RJ			ES			MG			SP		
Itens do Imobilizado	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Terrenos												
Edifícios												
Ativos de Infraestrutura												
Maquinários e equipamentos												
Equipamentos militares												

Veículos												
Móveis e utensílios												
Imóveis em andamento												
% de resposta por ano	38%	38%	38%	100%	88%	88%	38%	63%	50%	0%	88%	100%
Imobilizado: depreciação	2014	2015	2016									
Método, vida útil e taxa utilizada												
Valor contábil depreciação												
Mudanças nas estimativas												
% de resposta por ano	67%	67%	67%	0%	67%	67%	33%	33%	33%	0%	67%	67%
Itens do Intangível	2014	2015	2016									
Marcas												
Softwares												
Direitos autorais, patentes												
% de resposta por ano	100%	100%	100%	33%	33%	33%	0%	33%	33%	0%	100%	100%
Intangível: amortização	2014	2015	2016									
Método, vida útil e taxa utilizada												
Valor contábil amortização												
Mudanças nas estimativas												
% de resposta por ano	67%	67%	67%	0%	67%	67%	33%	33%	33%	0%	67%	67%
Média de respostas por ano	68%	68%	68%	33%	64%	64%	26%	41%	38%	0%	80%	83%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa

*Campos preenchidos representa que foi identificada a divulgação da informação.

Os campos marcados em negrito visam destacar o % de respostas e a média de respostas por cada ano de pesquisa estudado.

No grupo Ativo Não Circulante o Espírito Santo se apresenta melhor em Itens do Imobilizado com o preenchimento de 100% dos dados em 2014 e 88% em 2015 e 2016. São Paulo não apresentou nenhum dado em 2014, mas foi o único a apresentar 100% dos dados em 2016. Rio de Janeiro demonstra somente Terrenos, Edifícios e Imóveis em andamento, apresentando menor *disclosure* dentre os estados. Espírito Santo e São Paulo iniciaram a demonstração de Ativos de Infraestrutura com prazo para 2021.

Em contrapartida, Rio de Janeiro está em melhor posição em Imobilizado – depreciação, sendo o único estado que demonstrou o item Mudanças nas estimativas. Espírito Santo e São Paulo se igualam nos itens demonstrados. Minas Gerais demonstrou a menor quantidade de itens – somente o Valor contábil.

Em itens do Intangível, Rio de Janeiro é o único que apresenta todos os dados no período. São Paulo está mais atrás por não apresentar dados em 2014. Minas Gerais e Espírito Santo somente demonstraram *Softwares* sendo que Minas Gerais não apresentou os dados de 2014, ficando em pior posição. Em Intangível - amortização verifica-se a mesma apresentação

de Imobilizado-depreciação.

No Ativo Não Circulante os estados com melhor *disclosure* na média de respostas por ano são: Rio de Janeiro em 2014 e São Paulo em 2015 e 2016. No grupo Ativo Não Circulante, os dois itens com maior *disclosure* são Itens do Intangível no Rio de Janeiro e São Paulo, já no Espírito Santo e Minas Gerais são Itens do Imobilizado.

4.3. ANÁLISE DO GRUPO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O quadro 6 refere-se a obrigatoriedade dos registros contábeis da Portaria STN n.º 548/2015 de reconhecimento da Provisão Atuarial e Fornecedores a partir de 2016, e das Obrigações trabalhistas e previdenciárias a partir de 2017. Aponta também os dados levantados da NBC TSP 03- Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes com exigência a partir de 2019.

Quadro 6: Evolução da evidenciação do Passivo e PL com base nas Notas Explicativas

Itens do Passivo e PL	Estados											
	RJ			ES			MG			SP		
Obrigações trabalhistas e previdenciárias	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Salários												
Décimo Terceiro												
Férias												
Previdenciárias												
Encargos Sociais-INSS												
% de resposta por ano	40%	40%	80%	40%	40%	60%	40%	60%	0%	0%	80%	80%
Obrigações com fornecedores	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Fornecedores												
% de resposta por ano	100%	100%	100%	0%	0%	0%	0%	100%	100%	0%	100%	100%
Provisões	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Valor contábil												
Provisões adicionais												
Valor utilizado												
Valor não utilizado												
Provisão Atuarial												
% de resposta por ano	60%	80%	60%	40%	40%	60%	20%	20%	20%	0%	60%	80%
Patrimônio Líquido	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Ajustes de exercícios anteriores												
Ajustes de avaliação patrimonial												
% de resposta por ano	50%	100%	100%	100%	100%	100%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Média de respostas por ano	63%	80%	85%	45%	45%	55%	15%	45%	30%	0%	60%	65%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa

*Campos preenchidos representa que foi identificada a divulgação da informação.

Os campos marcados em negrito visam destacar o % de respostas e a média de respostas por cada ano de pesquisa estudado.

No Passivo o item Obrigações trabalhistas e previdenciárias, Rio de Janeiro e São Paulo se igualam em quantidade de apresentação de dados, ficando à frente do Espírito Santo que demonstra mais dados que Minas Gerais.

São Paulo é o único que não apresentou dados em 2014, mas demonstrou à maior parte dos itens nos anos de 2015 (80%) com mais *disclosure* entre os estados em 2016, com exceção apenas do Décimo terceiro. Não houve demonstração de Minas Gerais em 2016. Somente o Rio de Janeiro apresentou dados do Décimo terceiro salário (2016) e São Paulo de Férias (2015 e 2016).

Em Obrigações com fornecedores, Rio de Janeiro apresentou dados em todo o período, a frente de São Paulo e Minas Gerais que não apresentaram em 2014. O Espírito Santo não apresentou dados no período.

Em Provisões, Rio de Janeiro é o que mais evidenciou os itens ficando à frente de São Paulo e Espírito Santo que demonstraram a mesma quantidade de dados. Verifica-se que somente São Paulo demonstrou o Valor utilizado. O estado em pior posição é Minas Gerais que somente indicou dados da Provisão Atuarial.

No Patrimônio Líquido o Quadro 6 demonstra que o Espírito Santo está com maior evidenciação seguido pelo Rio de Janeiro, sendo que São Paulo e Minas Gerais não apresentaram dados. As médias de evidenciação dos itens desses grupos por ano demonstram que o estado com melhor *disclosure* do grupo do Passivo e Patrimônio Líquido é o Rio de Janeiro e o pior é Minas Gerais.

O item mais evidenciado no grupo do Passivo e Patrimônio Líquido pelos estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e São Paulo, é Obrigações com fornecedores, com *disclosure* de 100% em quase todos os anos.

4.4 ANÁLISE DA MÉDIA GERAL DOS ITENS DO ATIVO CIRCULANTE, ATIVO NÃO CIRCULANTE, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO POR ESTADO

O quadro 7 e 8 apresentam a evolução do *disclosure* nos estados durante o período analisado e a colocação de cada estado.

Quadro 7: Média geral por ano, por item e por estado com base nos quadros anteriores

Itens	RJ			ES			MG			SP		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Itens do Ativo Circulante	81%	58%	81%	25%	39%	25%	17%	56%	33%	86%	75%	81%
Itens do Ativo Não Circulante	68%	68%	68%	33%	64%	64%	26%	41%	38%	0%	80%	83%
Itens do Passivo e PL	63%	80%	85%	45%	45%	55%	15%	45%	30%	0%	60%	65%
Média geral	70%	68%	78%	34%	49%	48%	19%	47%	33%	28%	71%	76%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa

No quadro 7 verifica-se que todos os estados evoluíram no *disclosure* dos anos de 2014 para 2016, sendo que no Rio de Janeiro no ano de 2015 houve uma pequena regressão, o que também aconteceu com o Espírito Santo e Minas Gerais nos anos de 2015 para 2016.

Quadro 8: Média geral por item e por estado com base nos quadros anteriores

Itens	RJ	ES	MG	SP
Itens do Ativo Circulante	73%	30%	35%	81%
Itens do Ativo Não Circulante	68%	53%	35%	55%
Itens do Passivo e PL	76%	48%	30%	42%
Média geral	72%	44%	33%	59%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa

O quadro 8 demonstra o Rio de Janeiro em 1º lugar, com maior *disclosure* entre os estados e Minas Gerais em último, com menor *disclosure* entre os estados.

Essa análise permitiu demonstrar que não somente os normativos contábeis do setor público estão evoluindo, mas com eles toda a forma de evidenciar a informação contábil. Isso vai contribuir para a melhoria da *accountability* que é utilizada na contabilidade no sentido de evidenciação, transparência dos atos públicos, prestação de contas do setor público, para que a sociedade possa ter controle sobre os atos públicos, da qual é afetada diretamente (PLATT NETO *et al* 2007).

Esse *disclosure* está diretamente relacionado aos conceitos de relevância e de materialidade, que definirão os limites e a abrangência do que deve ser evidenciado (DANTAS *et al*, 2005, p. 56-76), ou seja, está relacionado com a melhoria da informação contábil para toda a sociedade.

5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo demonstrar a evolução no *disclosure* contábil dos elementos patrimoniais nos estados da região sudeste antes e depois da obrigatoriedade do PCPIP, do PCASP e das DCASP, por meio das evidenciações do Balanço Patrimonial e das Notas Explicativas no período de 2014 a 2016, considerado nessa pesquisa, o período de transição para os padrões internacionais, conforme normativo da Secretaria do Tesouro Nacional, Portaria 548 de 2015.

Destaca-se que, o objetivo da pesquisa foi alcançado, pois os resultados demonstram que estados iniciaram a implantação das práticas contábeis patrimoniais e avançam na evidenciação dos itens pesquisados em todos os grupos do Balanço Patrimonial, ou seja, no Ativo Circulante, Ativo não Circulante, Passivo e PL.

Os resultados demonstram que todos os estados evoluíram no *disclosure* dos anos de 2014 até 2016, sendo que no Rio de Janeiro no ano de 2015 houve uma pequena regressão, o que também aconteceu com o Espírito Santo e Minas Gerais nos anos de 2015 para 2016. Em relação ao grupo do Ativo Circulante, as análises demonstram que todos os estados conseguiram cumprir os prazos para implantação da NBC TSP 01, Receita de transação sem contraprestação, para os itens Créditos dívida ativa e Ajuste para perdas com prazo para 2015, seguindo na evidenciação dos itens com prazos até 2020.

O grupo do Ativo Circulante destaca-se o estado de São Paulo com maior *disclosure* na média de resposta nos três anos analisados, seguido pelo Rio de Janeiro. Já o Espírito Santo está melhor que Minas Gerais em 2014, mas perde nos anos seguintes. O item do Ativo Circulante com maior *disclosure* nos estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais é Créditos a receber dívida ativa e no Espírito Santo o maior *disclosure* é em Ajuste para perdas dívida ativa.

No grupo Ativo Não Circulante, o estado do Espírito Santo se apresenta melhor em Itens do Imobilizado com o preenchimento total dos dados em 2014 e de 88% em 2015 e 2016. São Paulo apesar de não apresentar nenhum dado em 2014, foi o único a apresentar 100% dos dados em 2016. Destaca-se ainda em relação ao grupo Ativo Não Circulante, que os dois itens com maior *disclosure* são Itens do Intangível no Rio de Janeiro e São Paulo, e Itens do Imobilizado no Espírito Santo e Minas Gerais.

No que se refere ao grupo do Passivo, todos evidenciaram a Provisão Atuarial com obrigação a partir de 2016, avançando no *disclosure* da NBC TSP 03, Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, com prazo final para 2019. Ainda em relação ao Passivo, o Espírito Santo foi o único que não evidenciou em todo o período as Obrigações com fornecedores, descumprindo o prazo para implementação a partir de 2016.

No Patrimônio Líquido, os resultados permitiram verificar que o governo do Espírito Santo está com maior evidenciação seguido pelo Rio de Janeiro, sendo que São Paulo e Minas Gerais não apresentaram dados.

Por fim, na média do período por estado dos Itens do Ativo Circulante, Ativo Não Circulante, Passivo e PL, os resultados mostram que o Rio de Janeiro está em melhor colocação entre os estados, evidenciando na média geral de dados 72% das informações contábeis analisadas, depois aparece São Paulo com 59%, logo após Espírito Santo com 44% e por último, Minas Gerais com 33% dos dados. Percebe-se ainda em alguns itens a descontinuidade no *disclosure* contábil durante o período.

Percebe-se ainda que todos os estados estão avançando na implantação dos dados das NBC TSPs 07 e 08, de Imobilizado e Intangível, evidenciadas com prazos para os anos de 2021 e 2022. O que significa um esforço em cumprir os prazos conforme normas legais.

Deve-se ressaltar ainda que para a coleta de dados dessa pesquisa ocorreram dificuldades de localização dos relatórios nos sites e dos dados nos relatórios contábeis e que falta de padronização da divulgação das informações também dificultou a análise. Demonstrando assim que embora os estados estejam procurando atender aos preceitos das legislações não estão cumprindo o inicial e primordial que é a informação de fato transparente e de fácil entendimento.

Essa pesquisa tem como limitações: (i) a não generalização dos resultados aqui apresentados para toda federação, representando um estudo da região sudeste sem a intenção de refletir o *disclosure* nas outras regiões; (ii) o fato de ter trabalhado com a literalidade dos textos das notas explicativas, não permitindo quaisquer interpretações fora dela; (iii) a janela de tempo de pesquisa foi somente três anos.

Ao diferenciar quem é o “primeiro colocado” e o “último colocado”, observa-se uma melhor gestão das implementações das regras internacionais. O estado com melhor *disclosure* no processo de convergência, ganha credibilidade junto sociedade, aos órgãos de controle, melhoram o *accountability*, melhoram o controle gerencial para a tomada de decisão e as informações divulgadas refletem os aspectos qualitativos da informação/procedimento contábil adotado.

Sugere-se para pesquisas futuras a verificação de implantação dos fatos contábeis nos prazos descritos e o *disclosure* desses fatos nas outras regiões da federação, fazendo também a análise do viés qualitativo da informação, assim como, uma análise comparativa sobre os entes da federação, e o aumento do recorte da pesquisa para períodos mais longos como cinco ou dez anos.

REFERÊNCIAS

BAKAY, A.; MOQBEL, M. Explicando o índice de divulgação contábil das bolsas de valores por divisas atividade de mercado. **Revista Advances in Accounting**, n. 28, p. 293-297, 2012.

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

BRASIL. Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. Brasília, 2017a. Disponível

em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 05 de jul. 2017.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público-DCASP**. Brasília, 2016. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/509183/CPU_DCASP_ATP_2016.pdf/7c38e538-8f0b-4e2f-9800-20d88a572a09>. Acesso em: 30 jun.2017

BRASIL. Tesouro Nacional. **Portaria Nº 548, de 24 de setembro de 2015**. Brasília, 2015. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1>>. Acesso em: 01 de jun. de 2017. >

CARVALHO, L. N. de; SALOTTI, B. **Curso eLearning de tópicos de contabilidade internacional**. São Paulo: Fipecafi, 2010.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva. **Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal**. 2016. Dissertação apresentada ao Centro de PósGraduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-ADMMCG/1/disserta__o_mariana__final_com_folha_de__aprova__o.pdf>.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva et al. **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**. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 10, n. 2, 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos técnicos contábeis 2008**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro_CPC2.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC ST 16.1 a 16.11: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Brasília, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.103 de 28 de setembro de 2007**. Cria o comitê gestor da convergência no Brasil, e dá outras providências. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1103.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma brasileira de contabilidade – NBC TSP estrutura conceitual**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em 10 nov.2017.

CORDEIRO, C. M. R. E. Evidenciação (*disclosure*) nas demonstrações financeiras: uma abordagem internacional. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**, Curitiba, ano 27, n. 134, p. 37-41, 2002.

CRUVINEL, D. P.; LIMA D. V.de. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, n. 3, p. 69-85, set/dez. 2011.

DANTAS, J. A. et al. A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista E & G Economia e Gestão**, Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005. ELFEKY. MI, A extensão da divulgação voluntária e seus determinantes em emergentes mercados: evidências do Egito. **The Journal of Finance e Data Science**, out. 2017.

FIGUEIREDO, V. da S.; SANTOS, W. J. Transparência e participação social da gestão pública: análise crítica das propostas apresentadas na 1ª Conferência Nacional sobre Transparência Pública. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n.1, p. 73-88, jan/abr. 2014.

FLICK, U. **Uma introdução a pesquisa qualitativa**. 2.ed. Porto Alegre: *Bookman*, 2004.

FRAGOSO, A. R. et al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 6, n. 4, p. 434-447, out./dez. 2012.

GALDINO, J. A.; MOURA, J. B.; CUNHA, E. L. da. Efeitos do enfoque patrimonial na dívida pública flutuante: um estudo de caso em uma fundação pública do norte do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, vol. 11, núm. 23, p. 31-52, maio/agosto, 2014.

GAMA, J. R. **Instrumentos de transparência e acesso às informações públicas: um estudo das demandas por informações contábeis nas universidades federais**. 2015.189 f., il. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

GERHARDT, E. T.; SILVEIRA, T. D. (Org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, p.32, 2009.

GONÇALVES, R. de S.et al. Social *disclosure* e custo de capital próprio em companhias abertas no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 24, n. 62, p. 113-124, maio/jun./jul./ago. 2013.

GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para o *disclosure* de gestão. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14-21, jan/abr. 2013.

IATRIDIS, G. E. Divulgações contábeis, qualidade contábil e condicional e conservadorismo incondicional. **Revista Análise Internacional de Análise Financeira**, n. 20, p. 88-102, fev. 2011.

LANZANA, A. P. **Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras**. 2004. 161 f. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

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

MARCONI, M. de A.; LAKATOS E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5.ed. Atlas: São Paulo, 2003.

MARÇAL, F. C.; BONFIM, M. D.; OLIVEIRA, V. V. M. O *disclosure* contábil no terceiro setor à luz da ITG 2002 (R1): um estudo em uma instituição de ensino superior do sudoeste de Minas Gerais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, n. 223, p. 45-57, 2017.

MELO, R. B. E. B. de. **Essais de divulgação anti-corrupção**. 2015. f. Tese de Doutorado (Especialização em Ciências Empresariais e de Gestão), Faculdade de Economia, Universidade do Porto, Porto.

MINISTRO da fazenda dá apoio à convergência das Normas Contábeis do Setor Público ao padrão internacional. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, 04 de outubro de 2017. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/ministro-da-fazenda-da-apoio-a-convergencia-das-normas-contabeis-do-setor-publico-ao-padrao-internacional/>>. Acesso em: 10 de nov.2017.

NIYAMA, J.K.; SILVA, T. C.A. **Teoria da contabilidade**. 2.ed.São Paulo: Atlas, 2011.

O'DONNELL, G. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 44, p. 28-54. 1998.

OLIVEIRA, V. A.; LEMES, S. Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 56, p. 155-173, maio/jun./jul./ago. 2011.

PLATT NETO, O. A.et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 01, p. 75-94, jan/mar. 2007.

ROBERTO, F; GAMA. J. R. Nível de *disclosure* das informações contábeis em países da América Latina. In: Congresso de Administração, Sociedade e Inovação, 2016, Juiz de Fora. **Anais...Juiz de Fora (MG): UFJF**, 2017, p. 563-581.

SIU, M. C. K. *Accountability* no setor público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n. 122, p. 78-87, set/dez. 2011.

SPECK, B.W. (Org.). **Caminhos da transparência**. São Paulo: Unicamp, 2002.

VAGO, J. T. F. **As opiniões de preparadores e utilizadores internos sobre as demonstrações financeiras do setor público**: o caso do poder judiciário federal do Brasil. 2012. f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade do Porto, Porto.

VIANA, T. P. de A.; GAMA, J. R. Processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais: um estudo aplicado à Prefeitura do Município de Vitória (ES). **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 212, p. 81-91, maio. 2015.

VICENTE, E. F. R.; DE MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 06, n. 02, p. 01-20, abr/jun. 2012.