



**Editor Responsável:** Rodrigo de Souza Gonçalves  
Andrea de Oliveira Gonçalves  
**Editor Associado:** Ricardo Rocha de Azevedo  
**Processo de Avaliação:** Double Blind Review pelo SEER/OJS

## Relação entre Divulgação Contábil e Características Socioeconômicas de Municípios Paranaenses

### RESUMO

**Objetivo:** verificar quais características socioeconômicas e políticas são associadas com o nível de evidenciação das informações contábeis, tendo por base as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP.

**Método:** utilizou-se a análise de regressão múltipla para abordagem quantitativa do problema. A partir de uma amostra composta por 164 municípios paranaenses, com base nos dados contábeis do exercício de 2016, foi apurado um Índice de Divulgação (ID) para cada município. As informações foram obtidas nos portais eletrônicos. A partir daí, analisou-se a relação do ID com as variáveis representativas das características socioeconômicas e políticas.

**Originalidade/Relevância:** adotou-se uma abordagem para o ID, baseado nas premissas estabelecidas pelas NBC TSP e MCASP, relacionando a divulgação de informações contábeis com as características sociais, políticas e econômicas dos municípios paranaenses.

**Resultados:** evidenciou-se que nenhum dos municípios atendeu em sua totalidade as determinações das NBC TSP e MCASP, com o maior ID de 85% atingido por três municípios. O PIB *per capita* tem impacto positivo no ID, enquanto a reeleição e a mesorregião Centro Ocidental do estado têm impacto negativo.

**Contribuições Teóricas/Metodológicas:** amplia-se a discussão sobre a transparência trazendo uma abordagem para o ID a partir da contabilidade da entidade, relacionando a divulgação de informações contábeis com as características sociais, políticas e econômicas, sendo estes fatores que podem influenciar na velocidade e direção das reformas.

**Palavras-chave:** Setor Público. Informações contábeis. Índice de Divulgação. Municípios Paranaenses.

#### How to Cite (APA)

Santos, B., Rodrigues, L. M., Scherer, L. M., & Barros, C. M. E. (2022). Relação entre Divulgação Contábil e Características Socioeconômicas de Municípios Paranaenses. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 25(esp), 331-351. <http://dx.doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.2894>

Bruna dos Santos   
Universidade Federal do Paraná, Paraná, Brasil  
bruna.81186@gmail.com

Leandro Menezes Rodrigues   
Universidade Federal do Paraná, Paraná, Brasil  
menezesatc@gmail.com

Luciano Marcio Scherer   
Universidade Federal do Paraná, Paraná, Brasil  
lmscherer@ufpr.br

Claudio Marcelo Edwards Barros   
Universidade Federal do Paraná, Paraná, Brasil  
claudiomedwards@hotmail.com

Recebido: Maio 03, 2022  
Revisado: Outubro 25, 2022  
Aceito: Outubro 31, 2022  
Publicado: Dezembro 30, 2022



## 1 INTRODUÇÃO

As *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, tradução livre) tornaram-se uma das ferramentas mais populares implementadas pelos governos para garantir maior transparência e responsabilidade (Williams & Hussein, 2019). Para Gourfinkel (2022) realizar o processo de convergência representa uma oportunidade de melhorar qualidade, confiabilidade e comparabilidade, além de impactar positivamente no processo decisório e no desempenho do setor público.

No Brasil, o processo de convergência teve início em 2007, com a criação do Comitê Gestor de Convergência, a qual ocorreu por meio da Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 1.103/07. Todavia, para Azevedo e Pigatto (2020) e Gama, Duque e Almeida (2014) ele só ocorreu efetivamente a partir de 2008 com a publicação das “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil” e da edição da Portaria MF n. 184/2008 (Neves & Gómez-Villegas, 2020). Tais documentos são considerados um marco para implantação do novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público (Feijó & Bugarim, 2008).

Ainda no ano de 2008, o CFC emitiu as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), as NBC T 16, elaboradas com base nas IPSAS (Lima, Guedes, & Santana, 2009). E a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito das entidades públicas (Cardoso, Aquino, & Pigatto, 2014).

Assim, com esses marcos a Contabilidade Governamental passou 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 (Azevedo, Aquino, Neves, & Silva, 2020; Caperchione, 2015; Aquino, Lino, Cardoso, & Grossi, 2020). A adoção das regras contábeis com enfoque patrimonial e o cumprimento dos preceitos orçamentários e de responsabilidade fiscal formam uma sucessão de instituições híbridas (Aquino & Batley, 2021).

As informações providas da contabilidade proporcionam o acompanhamento da situação do órgão público, com as demonstrações contábeis sendo o principal meio de divulgação e controle da aplicação dos recursos públicos, tendo como objetivo a redução da assimetria informacional entre os gestores, população e outros usuários da informação contábil (Castro & Cunha, 2014; Costa & Pelech Junior, 2021). Importante observar que os Tribunais de Contas, por meio dos seus sistemas de coletas de dados também atuam na redução da assimetria de informação entre a entidade e o respectivo órgão de controle externo (Lino & Aquino, 2018), com um papel relevante no processo de convergência às IPSAS (Aquino, Azevedo, Lino, & Cardoso, 2016).

No entanto, como a evidenciação não significa apenas divulgar e sim divulgar com qualidade, oportunidade e clareza (Castro, Cunha, Scarpin, & Francisco, 2019; Dantas, Zendersky, & Niyama, 2005) estudos anteriores relatam a realidade apresentada no Brasil. Baldissera, Walter, Fiirst e Asta (2019), por exemplo, verificaram que as informações disponíveis nos portais de transparência não estão na qualidade e suficiência exigida pela Lei de Acesso à Informação, inclusive quanto ao seu aspecto orçamentário (Azevedo, Cardoso, Cunha, & Wampler, 2022). Além disso, diversos estudos se voltaram para avaliar a associação entre a transparência e aspectos econômicos, sociais e políticos das entidades públicas, cada qual com sua abordagem específica (Bernardo, Reis, & Sediya, 2017; Cruz, Silva, & Santos, 2009; Cruz, 2010; Cruz, Ferreira, Silva, & Macedo, 2012; Lock, 2003; Oliveira, Silva, & Moraes, 2008; Nascimento, 2020).

Outros autores estudaram a relação existente com as variáveis econômicas e sociais, mas sob a perspectiva do *disclosure* (Avelino, 2013; Castro, 2016). Williams e Hussein (2019) constataram que a adoção das IPSAS aumenta o nível de transparência e prestação de contas no uso de recursos governamentais. Essa situação ratifica a relevância da adoção das NBC TSP para a melhoria da qualidade das informações contábeis no setor público (Gama *et al.*, 2014; Neves & Gómez-Villegas, 2020), tendo em vista que a transparência não deve ser considerada como um mero ato de formalidade.

Neste sentido, o presente estudo se diferencia ao adotar uma abordagem para o Índice de Divulgação (ID) baseado nas premissas estabelecidas pelas NBC TSP e MCASP e relacionar a divulgação de informações contábeis com as características sociais, políticas e econômicas de municípios paranaenses. Embora esta pesquisa utilize os dados de 2016 para elaboração do ID, estudos mais recentes, como por exemplo Castro *et al.* (2019) e Mata (2022), indicam que o tema permanece atual.

O debate é importante para o setor público, pois, há uma necessidade de maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à área pública (Castro, 2016). As mudanças na gestão financeira são afetadas por questões sociais, políticas e organizacionais que, por sua vez, influenciam a direção e a velocidade das reformas (Manes Rossi, Caperchione, Cohen, & Brusca, 2019). Mas, mesmo diante das reformas, o viés orçamentário é muito forte no Brasil, o que acaba sendo funcional para a negociação política, porém atrapalha a transparência (Aquino & Batley, 2021). Assim, Prado e Paiva (2017) afirmam que ainda há desafios a serem enfrentados para a sua definitiva aplicação. A transparência dos governos para com seus cidadãos é vista como um fator necessário à *accountability* e, conseqüentemente, à consolidação da democracia (Zuccolotto & Teixeira, 2014).

Dessa forma, a pesquisa contribui para análise comparativa dos resultados obtidos nos estudos mais recentes com o resultado do exercício de 2016, permitindo identificar se ações adotadas ao longo dos anos promoveram melhora no ID. Isto porque o resultado obtido pelo ID é estático e refere-se a um determinado momento no tempo. Com a possibilidade de comparação, será possível verificar se as ações adotadas pelas entidades envolvidas no fortalecimento da transparência pública têm surtido efeito sobre as informações contábeis, permitindo identificar se houve melhora ou não no ID.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

A convergência das normas brasileiras às IPSAS é um processo de modernização que tem como benefício a comparabilidade entre entidades e países que estão adotando tais normas (Brusca, Gómez-Villegas, & Montesinos, 2016; Brusca & Martínez, 2016). Além disso, contribui para uma atuação transparente e responsável da administração pública, com a conseqüente melhoria da qualidade da informação contábil (Azevedo *et al.*, 2020; Melo & Buenos Ayres, 2014).

Cabe mencionar que a internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público iniciou-se com a fundação da Federação Internacional de Contadores (IFAC), em 1977, com o propósito de fortalecimento mundial da contabilidade do setor público (Gama *et al.*, 2014; Niyama, 2010; Prado & Paiva, 2017), sendo o responsável pela emissão das IPSAS. No entanto, no Brasil apenas em 2008, que esse processo iniciou, com as publicações das NBC TSP, alicerçadas nas IPSAS (CFC, 2007).

Essas normas, cujo trabalho foi desenvolvido pelo comitê de convergência, coordenado pelo CFC, abordam conceitos gerais e princípios fundamentais (Cardoso *et al.*, 2014) e tem com o objetivo de fortalecer e uniformizar procedimentos contábeis em âmbito nacional. Ainda em 2008, foi publicado o MCASP, elaborado pela STN, dividido em dois volumes tratando de

receitas e despesas. Essa foi a primeira edição do documento que hoje é a referência normativa para contadores governamentais no Brasil.

Com a adoção das NBC TSP e do MCASP, novas demonstrações contábeis passaram a ser exigidas, ampliando a credibilidade fiscal e melhorando a qualidade da tomada de decisões nas entidades públicas (Neves & Gómez-Villegas, 2020). Além disso, as normas promoveram uma distinção entre o orçamento público e o patrimônio público, por meio da adoção do regime de competência, ao contrário do que ocorria até então, em que a atenção estava voltada apenas para o aspecto financeiro do regime de caixa (Vicente, Morais, & Neto, 2012).

Esse modelo de instituições híbridas (Aquino & Batley, 2021) vem sendo objeto de pesquisas, com destaque para o estudo de Azevedo e Pigatto (2020) que buscaram as raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil, somado ao estudo de Van Schaik (2021), que apresenta proposta e exemplo de como conciliar as informações contábeis e orçamentárias que estão em diferentes bases.

Em relação aos atos normativos, a STN publicou, em 2021, a 9ª edição do MCASP, que deve ser obrigatoriamente observado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Lima, Régis e Santos (2019) observam que o MCASP busca padronizar o regramento contábil brasileiro ao conteúdo das IPSAS. O conteúdo do MCASP está distribuído em seis partes, as saber: (i) Parte Geral – Contabilidade Aplicada ao Setor Público, (ii) Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, (iii) Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, (iv) Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos, (v) Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e (vi) Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

O aumento de transparência fiscal de governos, com a publicização de dados de planejamento e execução orçamentária, tem sido uma demanda internacional (Dias, Aquino, Silva, & Albuquerque, 2020). No entanto, apesar das ações para intensificação da transparência, ainda existem tendências de os governantes manipularem resultados fiscais, orçamentários e/ou utilizarem informações políticas e socioeconômicas para direcionarem suas ações em benefício próprio, principalmente visando as suas reconduções ao cargo ou de seus partidos (Rocha, Araújo, & Brunozi Júnior, 2021).

Cabe relatar que foi com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), publicada no ano 2000, que o tema da transparência ganhou força (Sacramento & Pinho, 2008). Mas, na primeira década após a publicação da LRF, Lock (2003) constatou que entidades do setor público não cumpriam aspectos mais básicos da legislação, mesmo entre as capitais. Foi possível verificar que o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) e a Taxa de Alfabetização influenciavam nesse nível de transparência (Melo, Martins & Martins, 2016).

Nesse mesmo período, os estudos internacionais apontavam que nas cidades maiores o índice de divulgação era mais elevado, sendo influenciado positivamente pelas características socioeconômicas, como renda *per capita*, nível de dívidas e situação financeira (Gandía & Archidona, 2008; Pérez, Bolívar, & Hernández, 2008; Styles & Tennyson, 2007). Essa relação também foi identificada no nível país (Oliveira *et al.*, 2008), embora com a utilização de variáveis distintas. Pinho (2006) também adotou como pressuposto que entes mais desenvolvidos, ou seja, com melhores condições econômicas, sociais, políticas e tecnológicas encontram melhores condições para implantar portais eletrônicos.

De acordo com Castro *et al.* (2019) as variáveis que buscam melhor refletir as condições econômicas e sociais são: Receita Orçamentária, Transferências de Recursos da União, PIB *per capita*, Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal, Índice Firjan de Gestão Fiscal e Taxa de Alfabetização.

As receitas orçamentárias, em especial as receitas tributárias e as transferências correntes, representam a principal fonte de recursos dos entes públicos (Cruz, 2010). Essas

transferências propiciam melhores condições econômicas aos entes beneficiados (Castro *et al.*, 2019) e contribuem para melhoria na transparência (Avelino, 2013).

O PIB *per capita* é um indicador do nível de atividade econômica que considera o total de habitantes para o cálculo. Espera-se que entes públicos mais desenvolvidos apresentem maior índice de transparência de sua gestão, e conseqüentemente, maior nível de divulgação de informações (Pinho, 2006; Castro *et al.*, 2019). O IDH é uma medida que leva em consideração as dimensões de renda, educação e saúde, servindo de contraponto ao PIB (Oliveira *et al.*, 2008; Castro *et al.*, 2019). A variável Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) acompanha o desenvolvimento socioeconômico dos municípios brasileiros, com base nas três áreas fundamentais ao desenvolvimento humano: educação, saúde e emprego e renda (Castro *et al.*, 2019; Santos, Wakim, Mendonça e Taveira, 2021), variando de 0 a 1 (Cruz, 2010). Além disso, a variável Ativo Total e População permitem avaliar o efeito do tamanho dos municípios no ID.

O grau de urbanização e controle por regiões permitem verificar se o nível de desenvolvimento de um município ou uma região impactam na transparência das informações contábeis. A variável reeleição foi incluída a partir do estudo de Marciniuk e Bugarin (2019) com o objetivo de verificar se a reeleição, para o período analisado, pode ser considerada um mecanismo gerador de transparência e de controle democrático.

Os estudos anteriores apontam que diversos fatores podem influenciar na transparência dos governos. Nesse processo de reforma contábil no setor público, o capital institucional é uma condição indispensável para a adoção de novas práticas de administração e controle financeiro em governos locais no Brasil (Lino, Carvalho, Aquino, & Azevedo, 2019). Assim, associar características dos entes públicos e o respectivo nível de divulgação são importantes e relevantes para compreender o contexto atual e promover mudanças.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa se caracteriza como descritiva e de abordagem quantitativa. Empregou-se análise documental para atingir o objetivo proposto, ou seja, investigar as características socioeconômicas e políticas determinantes do nível de evidenciação das informações contábeis dos municípios do Paraná. Para tanto, utilizou-se como população da pesquisa os 399 municípios do Estado do Paraná e as informações de 2016.

Cabe relatar que o prazo para implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), com início no exercício de 2013, estava originalmente previsto na Portaria STN n. 406/2011. No entanto, a Portaria STN n. 753/2012 prorrogou a obrigatoriedade para implantação até o final do exercício de 2014. Ainda assim, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE/PR) manteve a exigência de acordo com o prazo original.

Nesse contexto, importante destacar que a escolha do ano de 2016 é relevante em virtude de ser o segundo ano em que a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) se tornou obrigatória. Tal fato reforça a obrigação de divulgação da demonstração contábil que comporá o ID da Parte V do MCASP. Além disso, para essa pesquisa, foram analisados itens verificáveis das partes II, IV e V, alinhado com a metodologia de Castro e Cunha (2014).

Destaca-se ainda que os municípios paranaenses, desde 2001, encaminham dados contábeis para o TCE/PR, que elabora as Demonstrações Contábeis dos municípios e disponibiliza à sociedade (Aquino & Batley, 2021), contribuindo para a *accountability*. Portanto, a justificativa para a escolha dos municípios paranaenses reside no fato de terem iniciado a implantação do PCASP e DCASP no exercício de 2013, possibilitando que, no exercício de 2016, ano de elaboração do ID, o processo já estivesse com uma institucionalização

mais avançada, sendo que o grau de institucionalização tem um papel relevante no contexto da reforma contábil (Azevedo, Lino, & Diniz, 2019).

Assim, a amostra ideal, com erro amostral de 5% e nível de confiança de 95% seria de 196 municípios, conforme Equação 1:

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

Em quem  $n$  é o tamanho da amostra;  $z$  é o escore  $z$  para o nível de confiança de 95%, ou seja, 1,96;  $e$  é a margem de erro de 5%;  $p$  é a probabilidade de ocorrência, definido como 50% e  $N$  é o tamanho da população de 399 municípios.

Depois de verificada a quantidade de municípios para uma amostra adequada, ela foi definida com a utilização de uma ferramenta de aleatoriedade do *Microsoft Office Excel*. Desses 196 municípios iniciais da amostra foram excluídos 20 (vinte) que não possuíam homepage oficial ou Portal da Transparência à época da coleta de dados e outros 12 municípios que não possuíam as informações necessárias das variáveis independentes, com base no exercício financeiro de 2016. Dessa forma, a amostra de 164 municípios deixou de ser probabilística, passando a ser por conveniência.

Os dados para formação do ID foram extraídos da homepage oficial dos municípios. Para a coleta de dados das variáveis independentes foram utilizados o banco de dados disponibilizados pela STN, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), do Portal da Transparência do Governo Federal, da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan) e do Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (IparDES).

Com os municípios integrantes da amostra definidos, foi identificado o ID das informações contábeis do exercício de 2016 de cada um deles, conforme as exigências estabelecidas pelas NBC TSP e o MCASP. 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 PCASP.

Para os itens da Parte III do MCASP foi atribuída a nota 2 quando o item foi divulgado de acordo com as regras do MCASP, 1 quando o item apenas foi divulgado e 0 para a falta de divulgação. Os itens que não se aplicam a determinado município foram classificados como N/A (não aplicável). Já para as partes IV e V do MCASP foi atribuída a nota 1 quando o item foi atendido e 0 quando não atendido. A definição da nota 2 para a Parte III do MCASP decorre do fato de que os procedimentos contábeis específicos foram os primeiros a serem exigidos, com implantação obrigatória a partir de 2012. A metodologia está apresentada na Tabela 1.

Dessa forma, o índice atribuído para cada município está de acordo com a metodologia utilizada por Castro e Cunha (2014), conforme Equação 2:

$$ID = \frac{\sum a}{N - NA} \quad (2)$$

Em quem ID é o Índice de Divulgação;  $N$  é o total de critérios;  $NA$  é o número de itens não aplicáveis; e  $a$  é o número de itens atendidos.

Tabela 1

**Partes do MCASP para formação do Índice de Divulgação**

Parte do MCASP	Item do MCASP	Nota
Parte III Procedimentos Contábeis	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb)	Nota 2: item divulgado de acordo com o MCASP.
	Parcerias Público-Privadas (PPP)	Nota 1: item divulgado sem observar as regras do MCASP.
	Operações de Crédito	
	Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)	
	Dívida Ativa	Nota 0: não divulgado.
	Precatórios	N/A: não aplicável.
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	Nota 1: item atendido Nota 0: item não atendido
Parte V Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	Balanco Orçamentário	Nota 1: item atendido Nota 0: item não atendido
	Balanco Financeiro	
	Demonstração das Variações Patrimoniais	
	Balanco Patrimonial	
	Demonstração dos Fluxos de Caixa	
	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	
	Notas Explicativas	

Fonte: Adaptado de Castro e Cunha (2014)

Tendo como base estudos realizados anteriormente, foram definidas as variáveis explicativas, detalhadas na Tabela 2.

Em relação à variável Ativo Total constante da Tabela 2, importante destacar que embora encontre suporte na literatura, pode conter distorções em função dos prazos estabelecidos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), conforme Anexo da Portaria STN n. 548/2015. Essa portaria estabeleceu prazos para reconhecimento pelo regime de competência, mensuração e divulgação de bens, direitos e obrigações cuja obrigatoriedade para alguns ativos iniciou-se no exercício de 2017, a depender do porte do município. Com isso, no exercício de coleta e análise do ID (2016) não havia a obrigatoriedade de reconhecimento de alguns ativos pelo regime de competência, o que pode afetar saldo contábil do ativo total.

Após a tabulação dos dados, foram calculados a média, a mediana, o mínimo, o máximo, o desvio-padrão e o coeficiente de variação das variáveis do estudo. Na sequência foram efetuados o teste de normalidade, a matriz de correlação e a regressão linear múltipla.

O ID foi tratado como variável dependente do modelo, visando identificar se existe relação entre o ID e as variáveis explicativas, independentes. O modelo estatístico é descrito da seguinte forma:

$$ID_i = \beta_0 + \beta_1 TRANSF_i + \beta_2 REC_i + \beta_3 ATIVO_i + \beta_4 PIB_i + \beta_5 IFDM_i + \beta_6 ALFAB_i + \beta_7 POPUL_i + \beta_8 URBAN_i + \beta_9 REELEI_i + \beta_{10} MESORREG_i + \epsilon_i \quad (3)$$

Em que  $ID_i$  é o Índice de Divulgação do município  $i$ ;  $TRANSF_i$  corresponde às Transferências de recursos da União para o Município  $i$ ;  $REC_i$  é a Receita Orçamentária do município  $i$ ;  $ATIVO_i$  indica o Ativo Total do município  $i$ ;  $PIBi$  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  $i$ ;  $REELEI_i$  representa Reeleição 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);  $\epsilon_i$  é o termo de erro da regressão.

Tabela 2  
**Variáveis explicativas**

Variável	Proxy	Fonte	Referências	Hipóteses
Receita Orçamentária	Logaritmo natural (ln) da Receita Orçamentária	Banco de dados Finanças do Brasil (Finbra)	Cruz <i>et al.</i> (2009); Cruz (2010); Avelino (2013); Castro (2016).	H1: A relação entre a receita orçamentária e o ID é estatisticamente significativa e positiva
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); Castro (2016).	H2: A relação entre a transferência de recursos da União para os entes e o ID é estatisticamente significativa e positiva
Ativo Total	Logaritmo natural (ln) do total do ativo do Município	Banco de dados do Finbra	Gerigk e Clemente (2011)	H3: A relação entre o Ativo Total e o ID é estatisticamente significativa e positiva
PIB <i>per capita</i>	Logaritmo natural (ln) do PIB <i>per capita</i>	Banco de dados do IBGE	Styles e Tennyson (2007); Oliveira <i>et al.</i> (2008); Cruz <i>et al.</i> (2009); Cruz (2010); Avelino (2013); Callegário (2015); Castro (2016).	H4: A relação entre o PIB <i>per capita</i> e o ID é estatisticamente significativa e positiva
Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal	IFDM de cada município	Sistema Firjan	Cruz (2010); Avelino (2013); Castro (2016).	H5: A relação entre o IFDM e o ID é estatisticamente significativa e positiva
Taxa de Alfabetização	% de pessoas acima de 15 anos alfabetizadas	Banco de dados do IBGE	Cruz <i>et al.</i> (2009); Cruz (2010); Castro (2016).	H6: A relação entre a taxa de alfabetização dos habitantes e o ID é estatisticamente significativa e positiva
População	Logaritmo natural (ln) da População	Banco de dados do Finbra	Lock (2003); Cruz <i>et al.</i> (2009); Avelino (2013); Castro (2016).	H7: A relação entre a população do ente e o ID é estatisticamente significativa e positiva
Grau de Urbanização	% da população residente em áreas urbanas	Ipardes	Teixeira e Guilhermino, (2006); Varela, Martins e Fávero (2012).	H8: A relação entre o grau de urbanização do ente e o ID é estatisticamente significativa e positiva
Dummy Reeleição em 2016	1 – Prefeito Reeleito 0 – Prefeito não Reeleito	Banco de dados do TSE	Marciniuk e Bugarin (2019); Araujo e Tejedro-Romero (2016)	H9: <i>Dummy</i> Reeleição: A ocorrência de reeleição no município impacta positivamente o ID
Dummy Mesorregiões	1 – Mesorregião que o município pertence 0 – Mesorregião que o município não pertence	Ipardes	Savian e Bezerra (2013)	H10: <i>Dummy</i> Mesorregiões: Identificação da mesorregião (1(um) - mesorregião a que o município pertence e 0 (zero) - demais mesorregiões)

## 4 RESULTADOS

O ID médio dos municípios da amostra referente à Parte III do MCASP – Procedimentos Contábeis Específicos está demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3

### Índice de Divulgação Médio da Parte III do MCASP, relativo ao período de coleta dos dados

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: Dados da pesquisa (2022)

Segundo Castro e Cunha (2014), as informações constantes nos Procedimentos Contábeis Específicos não são obrigatoriedades trazidas pelas NBCASP. Isto porque, (i) o Fundeb é exigido para todos os entes desde 2009; (ii) as PPP foram estabelecidas em 2004 pela Lei nº 11.079/2004; (iii) as diretrizes para as Operações de Crédito são determinadas na LRF; (iv) o Regime Próprio de Previdência Social teve sua organização e funcionamento estabelecidos pela Lei nº 9.717/1998; (v) os Precatórios, Consórcios Públicos e Dívida Ativa são previstos na Constituição Federal de 1988.

Nota-se que não houve a introdução de novas informações e que o MCASP propõe a harmonização, mensuração e contabilização desses dados de forma padronizada para todos os entes. No entanto, mesmo se tratando de exigência estabelecidos por leis que já estão há tempos em vigor, muitos ainda não divulgavam. Em relação à Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, o índice médio de divulgação foi de 65%, totalizando 107 entes que divulgaram o Plano de Contas. Relembra-se que o TCE/PR exigiu a adoção do PCASP a partir do exercício de 2013.

A Tabela 4 revela o ID médio dos municípios analisados em relação às demonstrações contábeis, estabelecidas na parte V do MCASP.

Tabela 4

### Índice de Divulgação Médio da Parte V do MCASP, relativo ao período de coleta de dados

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	Quantidade	ID (%)
Balanço Orçamentário (BO)	110	67%
Balanço Financeiro (BF)	121	74%
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	136	83%
Balanço Patrimonial (BP)	138	84%
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	66	40%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	8	5%
Notas Explicativas	3	2%

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Os municípios ainda não divulgavam totalmente as demonstrações exigidas. Do total da amostra, 2 disponibilizavam todas as demonstrações contábeis. Em relação às notas explicativas, as quais contêm informações adicionais em relação às apresentadas nas demonstrações e oferecem descrições detalhadas e aberturas de itens divulgados (Abreu & Bezerra Filho, 2020; Costa & Pelech Junior, 2021), foram apresentadas por 3 municípios.

Portanto, mesmo diante da normatização contábil observou-se uma lacuna de apresentação e divulgação de informações essenciais à perfeita compreensibilidade das demonstrações contábeis municipais (Costa & Pelech Junior, 2021).

A DFC e a DMPL foram demonstrações pouco divulgadas pelos municípios. Em relação à DMPL, importante observar que sua divulgação é obrigatória para as empresas estatais dependentes constituídas sob a forma de sociedades anônimas e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação (STN, 2021; Feijó, Rodrigues, Ribeiro, & Dantas, 2017).

Na sequência, a Tabela 5 apresenta a estatística descritiva das variáveis utilizadas no estudo, conforme definidas anteriormente na Tabela 2.

Tabela 5

**Estatística descritiva das variáveis**

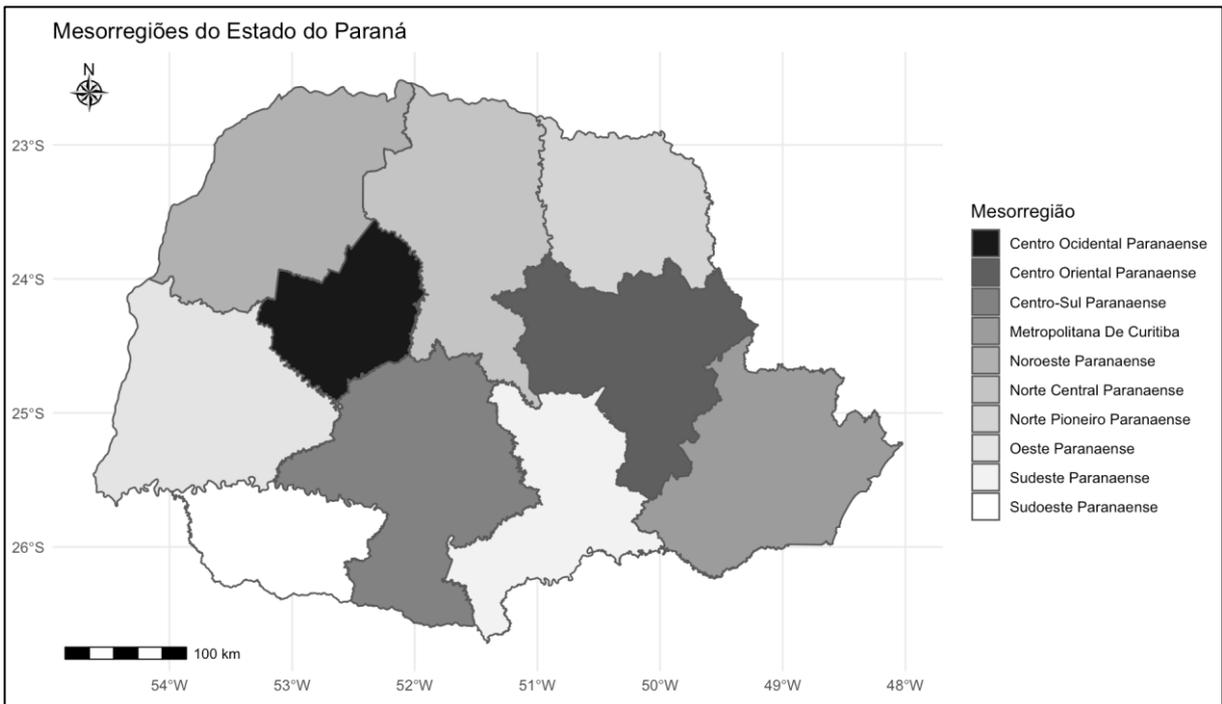
Variável	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão	Coefficiente de Variação
Índice de Divulgação (ID)	0,53	0,60	0,05	0,85	0,23	0,43
Receita orçamentária (R\$)	136.835.638	37.050.515	14.138.527	8.183.405.902	659.140.189	4,82
Transferências de recursos da União para o município (R\$)	36.458.795	15.849.884	8.303.960	1.445.917.708	118.549.222	3,25
PIB <i>per capita</i> (R\$)	23.745	21.543	8.723	83.849	10.772	0,45
IFDM	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 total (R\$)	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: Dados da pesquisa (2022)

Pode-se verificar que o ID médio da amostra é de 0,53, ou seja, em média, os municípios paranaenses divulgaram 53% das informações contábeis que deveriam evidenciar, com alta dispersão, variando de 5% até 85%. O coeficiente de variação da amostra é alto para a maioria das variáveis independentes e para o ID. O IFDM e a taxa de alfabetização têm uma baixa dispersão, e o grau de urbanização tem variação média.

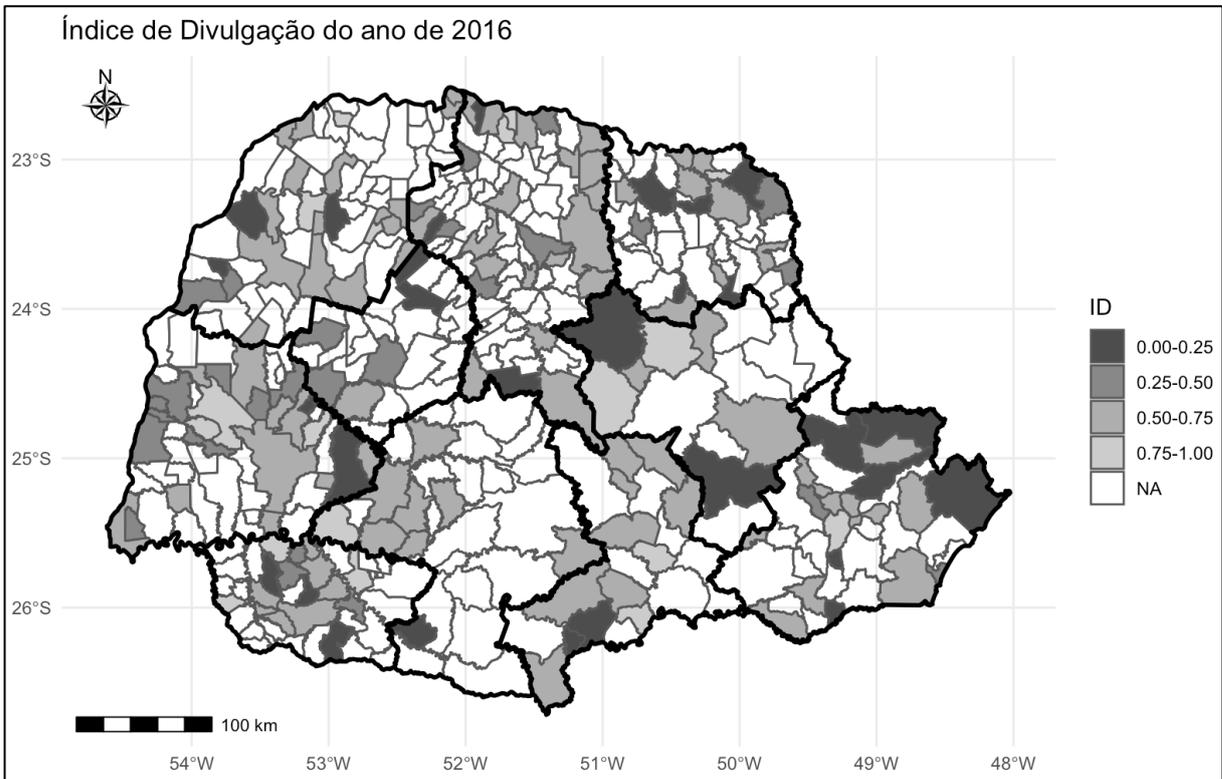
Utilizou-se, também, duas variáveis *dummies*, sendo uma para municípios que tiveram reeleição de seus prefeitos no ano de 2016 e outra para apontar a mesorregião que o município pertence. Da amostra, ocorreram reeleições em 40 municípios e deste total, 16 municípios que tiveram candidatos reeleitos têm ID muito baixo, menor que 40%, sugerindo que nos municípios em que ocorreu reeleição o ID pode ser menor. O ID médio dos municípios com reeleição revelou que esse grupo tem ID inferior ao da amostra total, em que a média foi de 0,53, e que esses municípios evidenciam, em média, 48% do que deveriam, segundo as normas.

O Estado do Paraná, de acordo com os critérios do IBGE, está dividido em 10 mesorregiões, conforme Figura 1.



**Figura 1.** Mesorregiões do Estado do Paraná

Foi realizada uma análise do ID médio de cada mesorregião (Figura 2). A Centro Ocidental Paranaense apresentou o menor ID e o mais elevado foi a da Centro Sul, seguida da Noroeste Paranaense. A região metropolitana de Curitiba, que é considerada a região mais desenvolvida do estado, apresentou ID médio de 46%, o que pode ser considerado baixo.



**Figura 2.** Índice de Divulgação da amostra

Para uma melhor avaliação dos índices de divulgação por mesorregião, os municípios foram estratificados em quatro partes, definidos do maior para o menor ID, sendo (i) ID de 0,85

a 0,72; (ii) ID de 0,70 a 0,60; (iii) ID de 0,60 a 0,39; e (iv) ID de 0,39 a 0,05. Com essa estratificação, foi possível identificar que a mesorregião Centro Ocidental tem 67% dos seus municípios da amostra com baixo ID, chamando atenção pelo alto percentual. Na sequência, a metropolitana tem 35% dos municípios entre os que apresentam ID igual ou abaixo de 39%. A mesorregião com menos municípios com ID baixo é a Centro Sul Paranaense.

No desenvolvimento da estatística inferencial, foi analisada a normalidade da distribuição das variáveis, por meio do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, adequado para amostras com mais de 30 elementos (Fávero & Belfiore, 2017). Os resultados evidenciaram 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 (p-valor < 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 apresentam normalidade, 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 (Fávero & Belfiore, 2017)..

O teste de correlação demonstrou várias associações entre as variáveis independentes, porém ocorreu correlação estatisticamente significativa unicamente entre a variável dependente e a variável *dummy* representativa da mesorregião Centro Ocidental, em que pese associação considerada fraca e negativa ( $\rho = -0,169$ , p-valor < 0,030), o que sugere que nesta mesorregião o ID é menor. O modelo de regressão final 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.

A regressão linear múltipla foi a técnica utilizada para atingir o objetivo do estudo com a utilização de variáveis quantitativas e binárias. As conclusões a serem alcançadas a partir da construção de modelos de regressão devem atender aos pressupostos de validação (Corrar, Paulo, & Dias Filho, 2017; Fávero & Belfiore, 2017). 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  $\alpha$  estabelecido de 0,05. Para Corrar *et al.* (2017), a normalidade 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.

Em relação ao pressuposto da homocedasticidade dos resíduos foi realizado o teste de *White*, encontrando o valor da probabilidade de 0,959188, que é superior ao  $\alpha$  de 0,05, e desta forma não se pode rejeitar a hipótese nula de resíduos homocedásticos. Na sequência foi feito o teste *RESET Ramsey* e com a hipótese nula de que o modelo está especificado corretamente, chegou-se a um p-valor de 0,222381, não podendo rejeitar a hipótese nula de que a especificação é adequada. Por fim, 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.

Os resultados da regressão são apresentados na Tabela 6.

O PIB *per capita* apresentou relação com o ID a nível de significância de 5%, assim como ocorreu no estudo de Oliveira *et al.* (2008). No estudo de Santos *et al.* (2021) a relação foi positiva a 1%. Em consonância, Machado (2013) com o objetivo de identificar os fatores explicativos do nível de evidência nas páginas eletrônicas dos municípios mais populosos da região sul do Brasil afirmou que o PIB *per capita* e o IFDM explicam o nível de divulgação de informações obrigatórias, provocando uma variação positiva. Santos *et al.* (2021) obtiveram o mesmo resultado para municípios do Estado de Minas Gerais.

Tabela 6

**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
Transferências 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: Dados da pesquisa (2022)

Na mesma linha, Cruz (2010) indicou existência positiva e significativa entre o PIB *per capita* e o nível de transparência nos 96 municípios mais populosos do país, ou seja, segundo Akutsu e Pinho (2002) e outros autores já mencionados, espera-se que um município com maior nível de atividade econômica apresente maior índice de transparência. O que significa que o resultado dessa investigação também é condizente com os verificados em pesquisas já realizadas.

A Reeleição também explicou o ID com significância de 5%, porém o coeficiente é negativo, o que significa que em municípios em que o prefeito não foi reeleito o ID é maior, o que vai contra a hipótese formulada. Isso pode ser explicado, talvez, pelo fato de que administradores novos sentem a necessidade de deixar transparente as ações que estão iniciando no município, para justificar a confiança do voto recebido.

Por fim, observou-se significância estatística a 10% para as variáveis taxa de alfabetização e grau de urbanização, com sinal negativo para o coeficiente da primeira. Ou seja, infere-se que, dos municípios analisados, os que possuem uma maior taxa de alfabetização apresentam menor ID, ao passo que municípios mais urbanizados possuem maior ID. O resultado da taxa de alfabetização contrasta com o obtido nos estudos de Cruz *et al.* (2009) e Castro *et al.* (2019), onde essa relação foi positiva. Aparentemente, esses achados constituem uma contradição, tendo em vista a evolução histórica do fenômeno da urbanização no Brasil, abrindo espaço para investigação futura.

## 5 DISCUSSÃO

Ao analisar o ID de cada município constata-se que nenhum deles atendeu integralmente as exigências estabelecidas pelas NBC TSP e pelo MCASP. O maior índice de divulgação foi 85% alcançado por três municípios. Esse resultado está em consonância com o estudo de Castro e Cunha (2014), que concluíram que os estados e o Distrito Federal divulgaram poucas informações não obrigatórias no período estudado e que ainda há um longo caminho a percorrer para a adoção das NBC TSP.

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 NBCASP, nos anos de 2010 a 2012 e observaram que pontos importantes de algumas normas não eram respeitados,

com destaque para baixa evidenciação dos itens exigidos pela NBCASP, indicando que os estados brasileiros ainda não estavam preparados para realizar a divulgação obrigatória.

A partir dos resultados obtidos dos entes como um todo, constatou-se que os municípios paranaenses que estão na amostra precisavam evoluir em termos de divulgação para atender ao que é determinado pela legislação, fornecer informações de qualidade e possibilitar o controle social por meio das demonstrações contábeis. Paiva e Zuccolotto (2009) obtiveram a mesma conclusão ao examinarem a transparência fiscal em municípios de Minas Gerais, constatando que mais de 75% dos municípios mineiros são pouco transparentes.

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, Boina, Avelar e Gomide (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. Para Rodrigues e Lima (2013) em estudo realizado no período de 2002 a 2008, a mesorregião Centro Ocidental é a menos sustentável do Estado, pois mesmo possuindo uma economia sólida, tal estrutura não proporcionou avanços significativos na qualidade de vida da população.

Outro ponto que merece destaque é o fato de que a mesorregião Centro Ocidental apresentou a terceira maior taxa de desemprego e o menor crescimento relativo e absoluto do emprego formal, no período de 1996 a 2001 e é a única mesorregião que neste período não teve nenhum segmento industrial com aumento expressivo de emprego, conforme observou o Ipardes em relatório de 2004. Segundo Tejedo-Romero e Araujo (2018) e Tavares e Cruz (2020) taxa de desemprego pode influenciar negativamente o nível de transparência.

Ademais, chama a atenção que essa mesorregião apresentou um Índice de Desenvolvimento Municipal de 0,766, abaixo da média paranaense (0,787); mas uma média considerada alta pelas Nações Unidas, pois está situada entre 0,700 e 0,799. Zuccolotto e Teixeira (2014) constataram relação positiva entre o fator socioeconômico e a transparência. Isso revela que é uma mesorregião não desenvolvida plenamente sob a perspectiva socioeconômica, podendo este fato ser uma explicação plausível para que se divulgue menos informações contábeis nessa região.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo investigar as características socioeconômicas e políticas determinantes no nível de evidenciação das informações contábeis de municípios do Paraná, por meio de uma investigação descritiva e quantitativa, com dados do exercício de 2016, e uma amostra por conveniência de 164 municípios.

Nenhum dos municípios da amostra atendeu na totalidade as exigências estabelecidas pelas NBC TSP e pelo MCASP. O maior índice de divulgação está no estágio de 85% e foi alcançado por apenas três municípios. O ID médio da amostra é de 0,53, considerado um índice baixo, uma vez que, em média, os municípios divulgaram apenas 53% das informações contábeis que deveriam evidenciar.

A partir da regressão linear múltipla foi possível identificar as características explicativas do ID. A taxa de alfabetização, ao contrário da hipótese do estudo, influenciou negativamente o ID. Já o grau de urbanização e o PIB *per capita*, como já esperado, impactaram positivamente o índice de divulgação. A variável *dummy* reeleição confirmou que municípios que tiveram reeleição no ano de 2016 divulgaram menos informações contábeis. A mesorregião Centro Ocidental chamou atenção por apresentar um ID baixo.

No entanto, merece destaque a indisponibilidade de dados das demonstrações financeiras dos municípios do Paraná. Pode-se perceber, 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 convergência as normas internacionais de contabilidade pública.

Assim se desperta a necessidade de maior atenção à contabilidade e à gestão pública, com a realização de novas pesquisas, para buscar entender outros fatores importantes para a melhoria contínua na divulgação de informações, que é essencial para o controle social e para a administração dos recursos públicos por parte dos gestores. Ações dos órgãos de controle como o Índice de Transparência Pública (ITP) desenvolvido pelo TCE/PR podem estimular o fortalecimento da transparência. Para a elaboração do ITP de 2019 a 2021 a divulgação das Demonstrações Contábeis não compunha a metodologia.

Reforça-se a importância de envolvimento dos Tribunais de Contas, em especial diante da publicação da norma editada pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), Resolução n. 01/2022, que atualizou a Matriz de Fiscalização de Transparência Pública constante da Resolução n. 09/2018 e não contemplou qualquer exigência quanto aos aspectos contábeis discutidos nesse artigo. Nesse sentido, o órgão de controle externo poderia incorporar no Manual de Critérios do ITP a divulgação das Demonstrações Contábeis.

Além disso, o Tribunal de Contas e demais órgãos de fiscalização, nos trabalhos que envolverem a fiscalização da transparência das informações contábil, podem incluir na matriz de risco para seleção da amostra de auditoria as variáveis que apresentaram resultado estatisticamente significativo, tendo em vista que os Tribunais de Contas possuem papel importante como impulsionadores das políticas adotadas nos governos locais (Abrucio & Gaetani, 2008; Aquino *et al.*, 2016).

Cabe destacar que os resultados aqui apresentados são limitados pelas escolhas metodológicas efetuadas, como, por exemplo, a amostra por conveniência e o recorte temporal de um ano, devendo, portanto, ser interpretados à luz dessas limitações. Eventuais aprofundamentos poderão ser desenvolvidos a partir de aprimoramentos nos procedimentos metodológicos adotados na presente pesquisa.

## REFERÊNCIAS

- Abreu, M. H. de, & Bezerra Filho, J. E. (2020). Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do Setor Público. *Cadernos de Finanças Públicas*, 17(1), 1-69. <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2017.29>
- Abrucio, F. L., & Gaetani, F. (2008). Avanços e Perspectivas da Gestão Pública nos Estados: Agenda, Aprendizado e Coalizão. In L. L. Costa (Ed.), *Avanços e Perspectivas da Gestão Pública nos Estados* (1st ed., pp. 1–270). Editora Qualitymark.
- 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 a 746. Recuperado em 25 abril, 2022, de <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6461>
- Aquino, A. C. B. de, & Batley, R. A. (2021). Pathways to hybridization: Assimilation and accommodation of public financial reforms in Brazil. *Accounting, Organizations and Society*. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101297>
- Aquino, A. C. B. de, Lino, A. F., Cardoso, R. L., & Grossi, G. (2020). Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. *Public Money and Management*, 40(7), 499–508. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>

- Aquino, A. C. B., Azevedo, R. R., Lino, A. F., & Cardoso, R. L. (2016). O efeito dos Tribunais de Contas nos sistemas de informação de municípios. 2º Congresso UnB de Contabilidade e Governança. Recuperado em 10 agosto, 2022, de <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb2/paper/viewFile/5349/1427>
- Araujo, J. F. F. E. de, & Tejado-Romero, F. (2016). Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 327–347. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2015-0199>
- Avelino, B. C. (2013). *Disclosure Voluntário De Municípios Do Estado De Minas Gerais : Uma Abordagem Sob a Ótica Da Teoria*. Universidade Federal de Minas Gerais.
- Azevedo, R. R. de, & Pigatto, J. A. M. (2020). Raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 32–58. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180155>
- Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B. de, Neves, F. R., & Silva, C. M. da. (2020). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Public Money and Management*, 40(7), 509–518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- Azevedo, R. R. de, Cardoso, R. L., Cunha, A. S. M. da, & Wampler, B. (2022). O orçamento participativo e a dinâmica orçamentária no setor público. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 16:e193141. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2022.193141>
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, e144691. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144691>
- Baldissera, J. F., Walter, S. A., Fiirst, C., & Asta, D. D. (2019). A Percepção dos Observatórios Sociais sobre a Qualidade, Utilidade e Suficiência da Transparência Pública dos Municípios Brasileiros. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 14(1), 113–134. [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v0i0.18404](https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.18404)
- Bernardo, J. S., Reis, A. de O., & Sedyama, G. A. S. (2017). Características explicativas do nível de transparência na administração pública municipal. *Revista Ciências Administrativas*, 23(2), 277–292. <https://doi.org/10.5020/2318-0722.23.2.277-292>
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>
- Brusca, I., Gómez-villegas, M. & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51–64. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>
- 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 de Espírito Santo, Vitória, ES, Brasil). Recuperado em 19 dezembro, 2022, de <http://repositorio.ufes.br/handle/10/2781>
- Caperchione, E. (2015). Standard Setting in the Public Sector: State of the Art. In *Public Sector Accounting and Auditing in Europe* (pp. 1–11). Palgrave Macmillan UK. [https://doi.org/10.1057/9781137461346\\_1](https://doi.org/10.1057/9781137461346_1)
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Pigatto, J. A. M. (2014). Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption. *SSRN Electronic Journal*, 1–19. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2466484>
- 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*. Universidade Federal de Minas Gerais. Recuperado em 25 abril, 2022, de <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUBD-ADMMCG>
- Castro, M. C. C. S., Cunha, J. V. A. da, Scarpin, J. E., & Francisco, J. R. de S. (2019). 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*, 10(2), 41–57. <https://doi.org/10.5380/rcc.v10i2.58271>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2007). *Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*. Recuperado em 25 abril, 2022, de [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2020/08/CCASP\\_Orientacoes\\_Estrategicas\\_Contabilidade.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2020/08/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf)
- Corrar, L., Paulo, E., & Dias Filho, J. (2017). *Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. Editora Atlas.
- Costa, O. A., & Pelech Junior, J. de A. (2021). Notas explicativas : práticas dos governos locais do Brasil e dos Estados Unidos. *Revista Do Tribunal de Contas Da União*, 1(147), 20–55. Recuperado em 25 abril, 2022, de <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1697>
- Cruz, C. F. da. (2010). *Transparência da Gestão Pública Municipal: Referenciais Teóricos e a Situação dos Grandes Municípios Brasileiros*. Universidade Federal do Rio de Janeiro.
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. de S., Silva, L. M. da, & Macedo, M. Á. da S. (2012). Transparency of the municipal public management: a study from the homepages of the large Brazilian municipalities. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153–176. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>
- Cruz, C. F., Silva, L. M., & Santos, R. (2010). Transparência da Gestão Fiscal: Um Estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado do Rio de Janeiro. *Contabilidade Gestão E Governança*, 12(3). Recuperado em 25 abril, 2022, de <https://www.revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/86>
- 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. <https://doi.org/10.5752/40>
- Dias, L. N. da S., Aquino, A. C. B. de, Silva, P. B. da, & Albuquerque, F. dos S. (2020). Terceirização de portais de transparência fiscal em prefeituras municipais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14(91), e164383. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.164383>
- Fávero, L. P. L., & Belfiore, P. P. (2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com excel, SPSS e stata* (1st ed.). Elsevier.
- 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), 78-89. Recuperado em 23 outubro, 2022, de <https://cfc.org.br/rbc/revista-brasileira-de-contabilidade-no-173/>
- Feijó, P. H., Rodrigues, L. M., Ribeiro, C. E., & Dantas, G. da S. (2017). *Entendendo as demonstrações aplicadas ao setor público*. Editora Gestão Pública.
- Gama, J. R., Duque, C. G., & de Almeida, J. E. F. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administracao Publica*, 48(1), 183–206. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>
- Gandía, J. L., & Archidona, M. C. (2008). Determinants of web site information by Spanish

- city councils. *Online Information Review*, 32(1), 35–57. <https://doi.org/10.1108/14684520810865976>
- Gerigk, W., & Clemente, A. (2011). Gestão financeira dos municípios brasileiros de porte médio. *Pretexto*, 13(1), 34–59.
- Gourfinkel, D. (2022). The main challenges of Public Sector Accounting reforms and World Bank's Public Sector Accounting and Reporting (PULSAR) Program. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(2), 347–352. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2021-0079>
- Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social – IparDES. (2004). Leituras regionais: mesorregiões geográficas paranaenses.
- Lima, D. de V., Régis, V., & Santos, V. S. dos. (2019). Brazilian Patterns: As peculiaridades da contabilidade pública brasileira frente à adoção das IPSAS. In *XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (CICA)*. Recuperado em 25 abril, 2022, de [https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviiicca//finais\\_site/291.pdf](https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviiicca//finais_site/291.pdf)
- Lima, D. V. de, Guedes, M. A., & Santana, C. M. (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). Recuperado em 25 abril, 2022, de <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/65>
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. de. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade e Finanças*, 29(76), 26–40. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>
- Lino, A. F., Carvalho, L. B. de, Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375–391. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>
- Lock, F. do N. (2003). *Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet*. Universidade Federal de Pernambuco. Recuperado em 25 abril, 2022, de <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/7879>
- 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 – Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 6(1), 253-272. Recuperado em 25 abril, 2022, de <https://ojs.ccsa.ufrn.br/index.php/contabil/article/view/459>
- Machado, V. N. (2013). *Fatores Explicativos do Nível de Evidenciação nas Páginas Eletrônicas de Municípios do Sul Do Brasil*. Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS. Recuperado em 25 abril, 2022, de <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/4003>
- Manes Rossi, F., Caperchione, E., Cohen, S., & Brusca, I. (2019). Financial Management and Public Sector Accounting in an Age of Reforms: Developments and Changes in Public Sector Financial Management. In E. Ongaro (Ed.), *Public Administration in Europe* (pp. 235–246). Springer International Publishing. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-92856-2\\_22](https://doi.org/10.1007/978-3-319-92856-2_22)
- Marciniuk, F. L., & Bugarin, M. S. (2019). A influência da reeleição nas políticas fiscais subnacionais. *Revista Brasileira de Economia*, 73(2). <https://doi.org/10.5935/0034-7140.20190009>
- Mata, R. S. da. (2022). *Índice de Disclosure dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público: Uma Análise dos Municípios do Estado do Espírito Santo*. <http://anpad.com.br/uploads/articles/120/approved/945e01e4dfc83449d9edc77e001e2c0c.pdf>

- Melo, K. B., Martins, G. A., & Martins, V. F. (2016). Análise do nível de transparência dos websites dos municípios mineiros. *RAGC*, 4(9). Recuperado em 19 dezembro, 2022, de <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/665>
- Melo, L. F. de S., & Buenos Ayres, C. A. M. de C. (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*, 71–95. <https://doi.org/10.12819/2014.11.3.4>
- Nascimento, P. (2020). Transparência nos Municípios Brasileiros: uma análise do fator desenvolvimento. *Revista Da CGU*, 12(21), 13. <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v12i21.182>
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11–31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Niyama, J. K. (2010). *Contabilidade Internacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, R., Silva, A., & Moraes, M. (2008). Transparência do Orçamento Governamental dos Países: um Estudo acerca da Associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. *Pensar Contábil*, 10(42), 5–11. Recuperado em 25 abril, 2022, de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/87/87>
- 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*. Recuperado em 25 abril, 2022, de <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS332.pdf>
- 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. <https://doi.org/10.1108/14684520810889682>
- Pinho, J. A. G. de. (2006). Accountability em Portais Estaduais e Municipais no Brasil: Realidades Distantes das Promessas. *EnAPG*, 1–12. Recuperado em 11 outubro, 2022, de [http://arquivo.anpad.org.br/abrir\\_pdf.php?e=NjU5Nw==](http://arquivo.anpad.org.br/abrir_pdf.php?e=NjU5Nw==)
- Prado, J. D. do, & Paiva, A. A. (2017). Convergência da Contabilidade do Setor Público às Normas Internacionais. *Negócios Em Projeção*, 8(1), 161–174. Recuperado em 25 abril, 2022, de <http://revista.faculdadeprojecao.edu.br/index.php/Projecao1/article/view/814/696>
- Rocha, T. C. da, Araújo, J. M. De, & Brunozi Júnior, A. C. (2021). Determinantes orçamentários, políticos e socioeconômicos da sucessão político-partidária: evidências sobre o comportamento eleitoral em municípios brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. <https://doi.org/10.14392/asaa.2021140302>
- Rodrigues, K. F., & Ferrera de Lima, J. (2013). Índice de Desenvolvimento Regional Sustentável: uma análise das mesorregiões do Estado do Paraná no período de 2002 a 2008. *Revista Geografar*, 8(1), 175. <https://doi.org/10.5380/geografar.v8i1.28983>
- Sacramento, A. R. S., & Pinho, J. A. G. (2008). Transparência na Administração Pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. *Revista de Contabilidade Da UFBA*, 1(1), 48–61. <https://doi.org/10.9771/rcufba.v1i1.2579>
- Santos, H. G. dos, Wakim, E. A. de M., Mendonça, K. F. C., & Taveira, L. D. B. (2021). Transparência Pública Passiva: uma análise de seus determinantes no Estado de Minas Gerais. *Revista Mineira de Contabilidade*, 22(3), 60–71. <https://doi.org/10.51320/rmc.v22i3.1189>
- Savian, M. P. G., & 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.

- <https://doi.org/10.5433/2317-627X.2013v1n1p26>
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2021). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 9ª edição. Recuperado em 25 abril, 2022, de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>
- Souza, A. A. de, Boina, T., Avelar, E. A., & Gomide, P. L. R. (2008). Evidenciação Contábil nos Municípios Mineiros: Atendimento ao Artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Pensar Contábil*, 10(42), 36–43. Recuperado em 25 abril, 2022, de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/91/91>
- Styles, A.K. and Tennyson, M. (2007), "The accessibility of financial reporting of u.s. municipalities on the internet", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 19 No. 1, pp. 56-92. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-19-01-2007-B003>
- Tavares, A. F., & da Cruz, N. F. (2020). Explaining the transparency of local government websites through a political market framework. *Government Information Quarterly*, 37(3), 101249. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2017.08.005>
- Teixeira, J. C., & Guilhermino, R. L. (2006). Análise da associação entre sanemaneto 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
- Tejedo-Romero, F., & de Araujo, J. F. F. E. (2018). Determinants of Local Governments' Transparency in Times of Crisis: Evidence From Municipality-Level Panel Data. *Administration & Society*, 50(4), 527–554. <https://doi.org/10.1177/0095399715607288>
- van Schaik, F. D. J. (2021). Reconciliation of budgeting and accounting. *Public Money and Management*, 0(0), 1–10. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.2000693>
- 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. <https://doi.org/10.5700/rausp1063>
- Vicente, E. F. R., Morais, 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. <https://doi.org/10.34629/ric.v6i2.01-20>
- Williams, A. A., & Hussein, S. (2019). Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: Evidence from Liberia. *Journal of Accounting and Taxation*, 11(6), 99–110. <https://doi.org/10.5897/jat2019.0345>
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014). The Causes of Fiscal Transparency: Evidence in the Brazilian States. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 242–254. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201410820>

## The Relationship between Accounting Disclosure and the Socioeconomic Characteristics of Municipalities of Paraná

### ABSTRACT

**Objective:** To verify which socioeconomic and political characteristics are associated with the level of disclosure of accounting information, based on the Brazilian Accounting Norms Applied to the Public Sector (NBC TSP).

**Method:** A multiple regression analysis was used to quantitatively approach the problem, from a sample composed of 164 municipalities in Paraná, based on data released in the year 2016. We analyzed a Disclosure Index (hereafter DI) of accounting information, calculated for each municipality obtained from electronic portals, and its relationship with variables representing socioeconomic and political characteristics.

**Originality/Relevance:** An approach using the DI was adopted, based on the premises established by the NBC TSP and MCASP, relating the disclosure of accounting information with the social, political, and economic characteristics of the municipalities of Paraná.

**Results:** We found that none of the municipalities fully complied with the determinations of the NBC TSP and MCASP, with the highest DI of 85% being attained by just three municipalities. GDP per capita had a positive impact on the DI, while reelection and the Midwestern mesoregion of the state had a negative impact.

**Theoretical/Methodological contributions:** We have expanded the discussion of transparency by introducing an approach based on the disclosure index for each municipality and how it is related to social, political, and economic characteristics, which are factors that can influence the speed and direction of reforms.

**Keywords:** Public Sector. Accounting information. Disclosure index. Municipalities of Paraná.

Bruna dos Santos 

Federal University of Paraná, Paraná, Brazil  
 bruna.81186@gmail.com

Leandro Menezes Rodrigues 

Federal University of Paraná, Paraná, Brazil  
 menezesatc@gmail.com

Luciano Marcio Scherer 

Federal University of Paraná, Paraná, Brazil  
 lmscherer@ufpr.br

Claudio Marcelo Edwards Barros 

Federal University of Paraná, Paraná, Brazil  
 claudiomedwards@hotmail.com

Received: May 03, 2022

Revised: October 25, 2022

Accepted: October 31, 2022

Published: December 30, 2022

