



Uma Análise Crítica da Informação Contábil dos Municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista

André Felipe de Carvalho Sanchez
Universidade Adventista de São Paulo (UNASP)
andrefsanchez1@hotmail.com

José Orcélio do Nascimento
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP)
jorcelio@uol.com.br

Resumo

Esse trabalho tem por objetivo avaliar criticamente o nível de comparabilidade das informações obrigatórias disponibilizadas na internet pelos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista. A pesquisa apresenta caráter exploratório, com abordagem qualitativa, tendo sido realizado por meio de pesquisa documental, e adotado como técnica de investigação a de análise de conteúdo. Para isso, foram levantados os relatórios e demonstrativos de caráter compulsório no período de 2010 a 2012, mais especificamente os quatro demonstrativos que a Lei 4.320 de 1964 determina, além dos anexos da Lei do Orçamento e da Lei de Diretrizes Orçamentárias de cada município. Também foram considerados os relatórios de gestão fiscal e o relatório resumido de execução orçamentária. Os resultados da pesquisa mostram que com relação aos quatro demonstrativos exigidos pela Lei 4.320, apenas o município de São Vicente alcançou a característica qualitativa da comparabilidade nos três anos. Quanto aos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, apenas os municípios de Santos, Cubatão, Praia Grande e Peruíbe divulgaram o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e os Relatórios de Gestão Fiscal nos três anos analisados. No que se refere à Lei do Orçamento e à Lei de Diretrizes, apenas os municípios de Santos, Praia Grande, Cubatão e Bertioga obtiveram uma evidenciação e comparabilidade praticamente completa em relação a essas leis e seus respectivos anexos.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Informações Obrigatórias. Comparabilidade.

Introdução

A contabilidade, enquanto ciência social aplicada, tem como uma de suas nobres funções servir como linguagem para informar aos interessados o resultado e a gestão de determinado negócio. Essa linguagem deve atender ao usuário da informação de tal maneira que ao analisar a divulgação das peças contábeis, este possa compreender e comparar esses demonstrativos e, a partir daí, avaliar qual a melhor decisão a tomar.



Por sua parte, a contabilidade pública é a linguagem utilizada pelos gestores da administração pública para informar aos seus usuários os recursos adquiridos e dispêndios gerados pela manutenção da máquina pública, bem como pelos serviços oferecidos à sociedade. Nada mais é que a prestação de contas devidamente oferecida ao usuário que de alguma maneira tem relação com o ente governamental, este podendo ser desde instituições bancárias, órgãos fiscalizadores, e o cidadão, que “investe” no estado, mesmo que compulsoriamente, espera um retorno social adequado.

De acordo com Jensen e Meckling (1976, p.308, tradução nossa): “Definimos uma relação de agência como um contrato pelo qual uma ou mais pessoas (o principal), contrata outra pessoa (o agente) para realizar algum serviço em seu nome, envolvendo a delegação de alguma autoridade de decisão do agente”.

O grande problema aqui exposto é que os gestores governamentais (agente) muitas vezes não publicam todas as informações contábeis obrigatórias e não demonstram preocupação no atendimento desses usuários, não disponibilizando informações de maneira que o cidadão (principal) possa compreender e comparar, diminuindo assim seu poder de decisão e aumentando a assimetria informacional entre o agente e o principal, além de comprometer a legitimidade das ações do agente.

1.1 OBJETIVOS

O presente estudo tem como objetivo geral avaliar criticamente o nível de comparabilidade das informações obrigatórias disponibilizadas na internet pelos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista.

Uma vez que os objetivos específicos devem proporcionar caminhos para atingir os objetivos gerais, primeiramente procurou-se investigar se os municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista estão divulgando todas as informações contábeis de caráter compulsório no ambiente da internet e, posteriormente, averiguar se as informações contábeis divulgadas contemplam a característica qualitativa da comparabilidade nos anos de 2010 a 2012.

A divulgação das contas públicas constitui um tema de importância social, assim, tendo em vista que a internet é uma ferramenta de comunicação vastamente utilizada, o gestor público que divulgar os demonstrativos e relatórios por meio da *web*, demonstrará seu interesse em prestar contas a sociedade. Ainda, os resultados poderão indicar possíveis melhorias nas informações divulgadas pelos municípios, visando o aumento das evidências obrigatórias disponibilizadas aos cidadãos.

Em função do exposto, formulou-se a seguinte questão enquanto problema: Qual o nível de comparabilidade das informações obrigatórias disponibilizadas no ambiente da internet pelos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista?



2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção serão tratados os temas que darão suporte teórico para o estudo aqui realizado. Inicialmente será abordada a teoria do agenciamento e sua relação com o Estado, posteriormente, serão demonstradas as informações compulsórias na administração pública e, por último, serão apresentadas as características qualitativas de melhoria da informação contábil.

2.1 TEORIA DO AGENCIAMENTO

Retomando a citação de Jensen e Meckling, “Definimos uma relação de agência como um contrato pelo qual uma ou mais pessoas (o principal), contrata outra pessoa (o agente) para realizar algum serviço em seu nome, envolvendo a delegação de alguma autoridade de decisão do agente.”.

Levando-se em consideração que tanto o agente quanto o principal irão buscar ao máximo alcançar os seus interesses, é praticamente certo que o agente não agirá apenas levando em consideração o interesse do principal; por sua vez, o principal buscará garantias para que seus interesses sejam protegidos.

Ainda segundo Jensen e Meckling, o principal pode limitar as divergências de seu interesse, estabelecendo incentivos apropriados para o agente e envolvendo-se em custos de monitoramento destinados a limitar as atividades aberrantes do agente.

Para minimizar tais conflitos de agência, os acionistas (principais) arcam com determinados custos, com o intuito de fazer com que os interesses dos administradores (agentes) visem ao atendimento de seus próprios interesses, ou seja, a maximização do valor da empresa. Na maioria das relações de agência, segundo os mesmos autores (1976, p. 308, tradução nossa) “o principal ficará comprometido com uma monitoria positiva e os custos de ligação (não pecuniárias, bem como pecuniárias), e, além disso, impedirá que ocorra alguma divergência entre as decisões do agente e as decisões que maximizam o bem-estar do principal”.

Como consequência do não alinhamento de interesses entre o principal e o agente, surge a assimetria de informações, e a contabilidade, por meio da divulgação de informações financeiras, possui papel significativo para a redução dessa assimetria.

Para Slomski (1999, p.27) “pode-se verificar claramente a existência de uma relação de agência no Estado”, pois:

- 1) O agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- 2) A ação do agente (gestor público) afeta o bem-estar das duas partes;
- 3) As ações do agente (gestor público) dificilmente são observáveis pelo principal (cidadão), havendo dessa forma, assimetria informacional. (SLOMSKI, 1999, p. 22).

Nos órgãos públicos existem diversos conflitos de agência, que acarretam a assimetria informacional entre agente e principal, gerando a necessidade de avaliar se o gestor público (agente) está tomando decisões de acordo com os interesses dos cidadãos (principal), o que ocorre através das informações disponibilizadas à sociedade. Uma vez que o agente divulgue



essas informações, prestando contas à sociedade, estará diminuindo a assimetria informacional e aumentando a legitimidade dos seus atos.

2.2 EVIDENCIAÇÕES COMPULSÓRIAS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Em relação à evidenciação compulsória, no entendimento de Beuren, Hein e Boff (2011, p.7) são: “informações requeridas pelos órgãos de regulamentação da contabilidade. Esses órgãos estabelecem padrões de evidenciação compulsórios às empresas para garantir um nível informacional mínimo, necessário e exigido pelos usuários das demonstrações contábeis”.

Na contabilidade pública, as demonstrações contábeis obrigatórias são instituídas a princípio através da Lei 4.320 de 17 de março de 1964, no artigo 101 da referida lei temos que:

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17. (BRASIL, 1964).

Portanto, conforme o artigo 101 da Lei 4.320 de 1964, temos quatro demonstrativos que evidenciam os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário de determinado exercício.

Quanto à elaboração da Lei do Orçamento (LOA), o artigo 2 da Lei 4.320/1964 estabelece que: “A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecendo aos princípios de unidade universalidade e anualidade”. Assim, integram a LOA os demonstrativos, contendo a categoria econômica, fontes e funções da receita e despesa.

De acordo com Jund (2008, p.61), o orçamento pode ser definido como “um instrumento de planejamento da ação governamental composto das despesas fixadas pelo Poder Legislativo, autorizando o Poder Executivo realizá-las durante um exercício financeiro mediante a arrecadação de receitas suficientes e previamente estimadas”.

Apesar de sua forma de lei, o orçamento, antes de tudo, é um instrumento de planejamento que permite acompanhar, controlar e avaliar a administração da coisa pública. (Ver ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p.57).

Outro dispositivo importante, posteriormente criado com o intuito de estabelecer normas de finanças voltadas à gestão pública, foi a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, intitulada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

No entendimento de Giuberti (2005, p.2), a LRF apresenta dois limites para controlar os gastos públicos: “limite de endividamento e limite de gasto com pessoal. Além disso, busca controlar todos os demais aspectos do orçamento desde a formulação até a execução, e privilegia a questão da transparência ao exigir a publicação de relatórios de execução”.

Em seu capítulo IX que trata da transparência, controle e fiscalização, são mencionados os instrumentos de transparência da gestão fiscal:

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



Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. (BRASIL, 2000).

A LRF trouxe grande avanço quanto ao controle da gestão fiscal na administração pública, porém, sua função não está limitada a isso, tendo em vista que a mencionada lei determina que seja dada ampla divulgação a esses relatórios.

Corroborando com esse entendimento, Beuren e Sothe (2009, p.104) comentam que “O incentivo à participação popular é assegurado a partir da aplicação do princípio da publicidade, permitindo que a sociedade participe dos eventos de elaboração das peças orçamentárias e avaliação da sua realização”.

E ainda, de acordo com a Lei 10.028/2000 que “altera o Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei 201, de 27 de fevereiro de 1967”, constitui infração administrativa contra as leis de finanças:

- I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei;
 - II – propor lei de diretrizes orçamentárias anuais que não contenha as metas fiscais na forma da lei;
- § 1º A infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal. (BRASIL, 2000).

Outro avanço significativo quanto à divulgação de informações financeiras dos órgãos públicos ocorreu com a publicação da Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, que traz alterações à Lei 101/2000 ao acrescentar dispositivos que asseguram uma maior transparência, por exemplo, ao garantir o acesso por meio eletrônico de informações detalhadas quanto à execução financeira e orçamentária, liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público.

Portanto, é dever do gestor público ampliar ao máximo o nível de transparência das informações financeiras, patrimoniais e orçamentárias, porém, dentro do que é permitido em lei, sem buscar sua promoção, e divulgando informações que tenham características que as tornem úteis a todos os usuários.

2.3 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE MELHORIA DAS INFORMAÇÕES

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, bem como a *International Federation of Accountants* (IFAC), não utilizam a terminologia “características qualitativas de melhoria”, apenas são discorridas nessas os conceitos de comparabilidade e tempestividade, portanto, optou-se pela utilização da terminologia empregada no pronunciamento conceitual básico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

O CPC, em seu Pronunciamento Conceitual Básico, oficializado pela Resolução CFC 1.121/2008, criou a estrutura conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, tendo como um de seus objetivos estabelecer os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos.



No ano de 2011, tendo em vista a edição do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) pelo CPC, a Resolução CFC 1.121/2008 foi revogada através da Resolução CFC 1.374/11 que: “Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro”.

De acordo com a Resolução CFC 1.374/11: “Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível”.

A seguir são apresentadas as principais características qualitativas que as demonstrações devem assegurar para serem úteis aos usuários, conforme estabelece a Resolução mencionada.

2.3.1 COMPARABILIDADE

A comparabilidade da informação contábil indubitavelmente se faz necessária para a grande maioria dos usuários, que assim poderão analisar tanto as informações entre organizações como também comparar as demonstrações contábeis através do tempo.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.101) definem comparabilidade da seguinte maneira: “A qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos”.

Conforme a Resolução CFC 1.374/11: “a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data”.

Corroborando com esse entendimento, através da edição da IPSAS 01, a IFAC (2006, p.45) menciona: “Aperfeiçoar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os usuários a tomar e avaliar decisões econômicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências contidas na informação financeira para finalidades de previsão”.

É preciso que os usuários possam comparar as demonstrações de diferentes entidades a fim de avaliar a situação patrimonial e financeira em termos comparativos, e ainda, seu desempenho e as mudanças na situação financeira. (Ver IUDÍCIBUS; MARION e FARIA, 2009, p.47).

2.3.2 VERIFICABILIDADE

Essa característica qualitativa de melhoria contribui para que a informação retrate fidedignamente o evento econômico que se pretende apresentar; significa dizer que diferentes usuários da informação contábil poderão atingir um consenso, contudo, não necessariamente um completo acordo.

Conforme a Resolução CFC 1.374/11:

A verificabilidade ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um



consenso, embora não chegue necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna. (CFC, 2011, p.15).

No entendimento de Hendriksen e Van Breda (1999, p.100): “mesmo que diversos investigadores utilizem o mesmo método, ou métodos semelhantes de mensuração de um atributo, e baseiem suas medidas em evidência semelhante, ainda é provável que haja valores diferentes dentro de certo intervalo”.

As possíveis diferenças encontradas poderão ocorrer ou serem justificadas principalmente devido à subjetividade em adotar ou mensurar determinados critérios ou estimativas.

2.3.3 TEMPESTIVIDADE

No que se refere à tempestividade, pode-se afirmar que, com exceção de alguns analistas, a informação mais nova tem muito mais utilidade que as informações mais antigas, entretanto, essa característica qualitativa de melhoria poderá ser “dilatada”, principalmente quando, por exemplo, o objetivo for buscar tendências em determinada organização.

Quanto à definição de tempestividade, de acordo com a Resolução CFC 1.374/11: “Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões”.

Conforme comentado anteriormente, as normas aplicadas ao setor público não utilizam a terminologia “características qualitativas de melhoria”, contudo discorrem sobre a importância da tempestividade. A IFAC, através da publicação da IPSAS 01, demonstra a importância da tempestividade quando:

A utilidade das demonstrações contábeis é prejudicada quando estas não forem disponibilizadas aos usuários dentro de um período razoável após a data-base das demonstrações contábeis. [...] Fatores constantemente presentes, tal como a complexidade das operações da entidade não são razões suficientes para deixar de se divulgar as demonstrações dentro de um prazo aceitável. (IFAC, 2006, p.47).

Importante se fazer observar que, assim como a complexidade das operações não justificam o adiamento da divulgação, também uma maior agilidade na divulgação poderá afetar outras características qualitativas dos demonstrativos contábeis.

2.3.4 COMPREENSIBILIDADE

As informações devem ser apresentadas com clareza e concisão para serem compreensíveis, eventos completos, se excluídos das demonstrações, poderiam até facilitar a compreensão, mas seriam demonstrações incompletas e provavelmente desvirtuadas.

Segundo Iudícibus (2010, p.66): “A compreensibilidade revela a qualidade da informação contábil, que deve ser exposta da forma mais compreensível possível, para que o usuário possa, efetivamente, entendê-la e utilizá-la de forma cabal nas tomadas de decisões”.

Corroborando, Marion (2012, p.160) entende que:



A Compreensibilidade – Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem. (MARION, 2012, p.160).

Contudo, cabe salientar que mesmo um usuário mais capacitado pode necessitar de auxílio para compreender informações econômicas mais complexas.

3 Metodologia

Esta pesquisa tem caráter exploratório, como no sentido definido por Cervo e Bervian (2002, p. 69): “Os estudos exploratórios não elaboram hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo”.

O estudo foi realizado através de pesquisa documental, que, segundo Martins e Theófilo (2009, p.55): “emprega fontes primárias, assim considerados os materiais compilados pelo próprio autor do trabalho, que ainda não foram objeto de análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa”.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, sendo que para Minayo, Deslandes e Gomes (2012, p.22): “A abordagem qualitativa se aprofunda no mundo dos significados. Esse nível de realidade não é visível, precisa ser exposta e interpretada, em primeira instância, pelos próprios pesquisadores”.

A técnica de investigação foi a de análise de conteúdo, que no entendimento de Bardin (1977, p. 42) trata-se de um conjunto de “técnicas de análise das comunicações, visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção”.



A pesquisa foi realizada tendo como base de informação as páginas eletrônicas dos nove municípios que compõem a Região Metropolitana da Baixada Santista. Foram levantados os relatórios e demonstrativos de caráter compulsório, especificamente, os quatro demonstrativos que a Lei 4.320 de 1964 determina, além dos anexos da LOA e da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) de cada município. Também foram considerados os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), que são exigidos por meio da Lei Complementar 101 de 2000.

Buscando atingir o objetivo desse estudo, a pesquisa contemplou os exercícios de 2010, 2011 e 2012, analisando o nível de comparabilidade de cada demonstrativo e o relatório entre os três anos, de acordo com as definições de comparabilidade de Hendriksen e Van Breda (1999), da publicação da IPSAS 01 pela IFAC e conforme as características qualitativas de melhoria, divulgadas através do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) e Resolução CFC 1.374/11.

O estudo pretendeu demonstrar quais os níveis de comparabilidade das informações obrigatórias dos municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, disponibilizadas no ambiente da internet, não tendo como intenção apresentar as causas que distinguem os municípios ou a limitação da divulgação dos seus demonstrativos.

4 Discussão dos resultados

Nessa seção serão apresentados os estudos quanto à divulgação dos relatórios e demonstrativos contábeis dos nove municípios, sendo analisado primeiramente a comparabilidade das demonstrações requeridas pela Lei 4.320 de 1964 seguido pelos (RGF) e RREO; nesse caso, os relatórios levantados se referem ao último bimestre e último quadrimestre, respectivamente, uma vez que eles apresentam as informações completas dos exercícios em análise. Por último, será analisado o nível de comparabilidade dos demonstrativos orçamentários, tanto da LOA quanto da LDO.

4.1 DEMONSTRAÇÕES DA LEI 4.320 DE 1964

A seguir serão apresentados os quadros com os resultados obtidos dos quatro demonstrativos exigidos pela Lei 4.320 de 1964, do período de 2010 a 2012 através de coleta de dados nos sites dos nove municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista e a apresentação da análise desses resultados.

Quadro 1 – Demonstrativos Contábeis L4320

Municípios	BALANÇO ORÇAMENTÁRIO			BALANÇO PATRIMONIAL		
	2012	2011	2010	2012	2011	2010
Bertioga	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	SIM
Guarujá	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO
Santos	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	NÃO	SIM	SIM
São Vicente	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>
Cubatão	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	NÃO	SIM	SIM



Praia Grande	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	NÃO	SIM	SIM
Mongaguá	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Itanhaém	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
Peruíbe	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

O Balanço Orçamentário foi o demonstrativo mais divulgado nos sites próprios dos municípios analisados, e também o demonstrativo com o maior nível de comparabilidade, cinco dos nove municípios atenderam essa característica de melhoria nos três anos (o que pode ser notado pelo destaque na tabela). O que se justifica pelo fato do Balanço Orçamentário também ser parte integrante do RREO. O município de Itanhaém atingiu a comparabilidade apenas entre 2010 e 2011. Os municípios que apresentaram o menor nível de divulgação desse demonstrativo e nenhuma comparabilidade entre os anos foram Mongaguá e Bertiooga.

O Balanço Patrimonial foi o segundo demonstrativo mais divulgado pelos municípios, porém, apenas os municípios de São Vicente e Peruíbe trouxeram níveis de comparabilidade para os três exercícios analisados. Os municípios de Santos, Cubatão, Praia Grande e Itanhaém apresentaram comparabilidade apenas entre os exercícios de 2010 e 2011. Os municípios de Bertiooga e Guarujá apresentaram o Balanço Patrimonial apenas nos anos de 2010 e 2012, respectivamente, e o município de Mongaguá não divulgou o demonstrativo em nenhum dos anos analisados.

Quadro 2 – Demonstrativos Contábeis L4320

Municípios	DEM. VAR. PATRIMONIAIS			BALANÇO FINANCEIRO		
	2012	2011	2010	2012	2011	2010
Bertiooga	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
Guarujá	SIM	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>
Santos	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
São Vicente	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>
Cubatão	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Praia Grande	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
Mongaguá	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Itanhaém	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
Peruíbe	NÃO	NÃO	NÃO	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>	<i>SIM</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) foi o demonstrativo com menor nível de divulgação, apenas o município de São Vicente disponibilizou a DVP nos três anos. Os municípios de Praia Grande e Itanhaém apresentaram comparabilidade apenas entre os anos de 2010 e 2011. Já o município de Guarujá divulgou a DVP em seu site apenas no exercício de 2012. Os municípios de Bertiooga, Santos, Cubatão, Mongaguá e Peruíbe não disponibilizam a DVP em nenhum dos três anos pesquisados.



O Balanço Financeiro foi o terceiro mais divulgado nos sites dos municípios, porém, o segundo em relação às características qualitativas de comparabilidade para o período de três anos. Os municípios que divulgaram o Balanço Financeiro nos três períodos analisados foram Guarujá, São Vicente e Peruíbe. Os municípios de Praia Grande e Itanhaém apresentaram comparabilidade entre os exercícios de 2010 e 2011. O município de Bertioga divulgou o demonstrativo apenas no exercício de 2010, e os municípios de Santos, Cubatão e Mongaguá não publicaram o Balanço Financeiro em seus sites em nenhum dos anos pesquisados.

O município de São Vicente foi o único a divulgar todos os quatro demonstrativos exigidos pela Lei 4.320/64 nos três anos analisados e, consequentemente, o único município a atingir o nível de comparabilidade absoluta dentro do período pesquisado, diminuindo ao menos nessa análise a assimetria entre o agente e o principal. Outro município que se destacou foi Peruíbe, divulgando o Balanço Patrimonial, Financeiro e Orçamentário de todos os períodos, inclusive sendo o único município a divulgar o parecer do Tribunal de Contas, porém, não divulgou a DVP em nenhum dos três anos. Itanhaém foi o terceiro município com maior nível de divulgação, atingindo comparabilidade em todos os demonstrativos, porém apenas entre os exercícios de 2010 e 2011.

O município de Mongaguá demonstrou o menor nível de divulgação, não obtendo comparabilidade em nenhuma das demonstrações exigidas por lei. Já o município de Bertioga apresentou o segundo pior resultado na pesquisa, apenas divulgando o Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial e Balanço Financeiro do exercício de 2010. Destaque-se que nos dois casos a contabilidade não foi utilizada para reduzir a assimetria de informação entre o agente e o principal.

4.2 RELATÓRIOS EXIGIDOS PELA LRF

A seguir será apresentado o quadro com o levantamento dos RREO e dos RGF exigidos pela Lei 101 de 2000, entre os anos de 2010 a 2012, coletados nos sites dos nove municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, acompanhado pela apresentação da análise desses resultados.

Quadro 3 – Relatório Resumido LRF

Municípios	RREO			RGF		
	2012	2011	2010	2012	2011	2010
Bertioga	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	SIM
Guarujá	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM
Santos	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
São Vicente	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Cubatão	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Praia Grande	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Mongaguá	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Itanhaém	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
Peruíbe	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM



Fonte: Dados da pesquisa.

Nos resultados encontrados pode-se observar que os municípios ou não apresentaram nenhum dos relatórios ou apresentaram os dois, sendo que apenas quatro municípios divulgaram o RREO e o RGF nos três anos analisados, são eles: Santos, Cubatão, Praia Grande e Peruíbe. Vale observar que apenas o município de Peruíbe apresentou os relatórios com as assinaturas dos responsáveis.

O município de Itanhaém apresentou comparabilidade apenas entre os exercícios de 2010 e 2011 e o município de Guarujá não apresentou os relatórios no exercício de 2011. O município de Bertioga divulgou em seu site apenas os relatórios de 2010. Já os municípios de São Vicente e Mongaguá não divulgaram seus relatórios entre o período pesquisado. Note-se que esses três últimos municípios (Bertioga, São Vicente e Mongaguá) não obtiveram um nível de evidenciação satisfatório quanto aos relatórios da LRF, não divulgando seus relatórios por meio eletrônico, não contemplando a característica de melhoria da comparabilidade no período analisado, e não utilizando desse dispositivo para diminuir a assimetria entre o agente (gestor público) e o principal (cidadão).

4.3 INFORMAÇÕES DA LOA E DA LDO

A seguir será apresentado o quadro com o levantamento da LOA e da LDO do período de 2010 a 2012, coletados nos sites dos nove municípios da Região Metropolitana da Baixada Santista, acompanhado pela apresentação da análise desses resultados.

Quadro 4 – Relatório Resumido LOA e LDO

	LOA			LDO		
Municípios	2012	2011	2010	2012	2011	2010
Bertioga	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Guarujá	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Santos	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
São Vicente	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Cubatão	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Praia Grande	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
Mongaguá	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM
Itanhaém	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
Peruíbe	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM

Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar de seis municípios, entre os nove pesquisados, apresentarem as informações em todos os anos analisados, apenas os municípios de Santos e Praia Grande trazem todas as leis com seus anexos, seguido pelo município de Cubatão que deixa apenas de divulgar a LOA no ano de



2012, mas traz todos os seus anexos dessa lei, e o município de Bertioga, que não divulga a LOA e nem a LDO nos períodos de 2010 e 2011, mas disponibiliza seus anexos. Os municípios de Guarujá e Peruíbe não disponibilizam todos os anexos do período de 2010 e 2011.

O município de São Vicente não disponibiliza informações quanto a LDO, com relação a LOA, o mesmo não divulga a lei, mas traz um sistema informatizado onde é possível consultar os anexos da lei nos três períodos analisados. Já o município de Itanhaém divulga os anexos da LOA dos três exercícios, porém, o acesso a LOA e a LDO é dificultoso, pela maneira que é disponibilizada a consulta, sendo necessário entrar em contato com a prefeitura por e-mail para receber a informação do número da lei que se pretende pesquisar. O município de Mongaguá não disponibiliza os anexos da LOA em nenhum dos três anos analisados.

Diante disso, apenas os municípios de Santos, Praia Grande, Cubatão e Bertioga obtiveram uma evidenciação e comparabilidade praticamente completa em relação a LOA, LDO e seus respectivos anexos, possivelmente contribuindo com a diminuição do nível de assimetria de informações relacionadas ao planejamento orçamentário dos gestores públicos.

5 CONCLUSÃO

Diante dos dados coletados, houve o intuito de averiguar qual o nível de comparabilidade das informações obrigatórias dos municípios da região metropolitana da baixada santista, disponibilizadas no ambiente da internet, para isso, foram levantados os relatórios e demonstrativos de caráter compulsório, especificamente, os quatro demonstrativos que a lei 4.320 de 1964 determina, além dos anexos da LOA e da LDO de cada município. E ainda, os RGF e o RREO, que são exigidos por meio da Lei Complementar Nº 101 de 2000.

Buscando atingir o objetivo desse estudo, a pesquisa contemplou os exercícios de 2010, 2011 e 2012.

Com relação aos quatro demonstrativos exigidos pela Lei 4.320, apenas o município de São Vicente alcançou a característica qualitativa da comparabilidade em todos os três anos.

Quanto aos relatórios exigidos pela LRF, apenas os municípios de Santos, Cubatão, Praia Grande e Peruíbe divulgaram o RREO e o RGF nos três anos analisados.

No que se refere a LOA e a LDO, apenas os municípios de Santos, Praia Grande, Cubatão e Bertioga obtiveram uma evidenciação e comparabilidade praticamente completa em relação a essas leis e seus respectivos anexos.

Sugerem-se para futuras pesquisas, estudos relacionados à comparabilidade dos demonstrativos públicos em outras regiões do país, bem como pesquisas quantitativas que busquem identificar correlações em relação à comparabilidade dos demonstrativos e outras variáveis.

Espera-se que esse artigo possa contribuir para uma maior discussão sobre a importância da evidenciação dos demonstrativos contábeis voltados à área pública, bem como a necessidade de aprimoramento dessa evidenciação, tendo em vista os resultados aqui apontados.



REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I; ARRUDA, D. **Contabilidade pública**: Da teoria à prática. 2ªed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 16 nov. 2013.

_____. **Lei nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 16 nov. 2013.

_____. **Lei nº 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 16 nov. 2013.

_____. **Lei nº 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10028.htm>. Acesso em: 16 nov. 2013.

BEUREN, I. M.; SÖTHE, A. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. **RCO: Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, SP, v. 3, n. 5, p. 98-120, jan. /abr. 2009. Disponível em: <www.rco.usp.br>

BEUREN, I. M.; HEIN, N.; BOFF, M. L. Estratégias de legitimidade organizacional de Lindblom versus geração familiar gestora de empresas familiares. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 9, n. 17, p. 1-20, Enero/Junio 2011.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC N.º 1.374**, de 08 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura



Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.121**, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1121.doc>. Acesso em: 16 nov. 2013.

DESLANDES, S. F; GOMES, R; MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa Social: Teoria, método e criatividade**. 32ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2012.

GIUBERT, A. C. Lei de responsabilidade fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CENTROS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA, 33, 2005, Natal. **Anais eletrônicos ...** Niterói: ANPEC, 2005. Disponível em: < <http://www.anpec.org.br/novosite/br/encontro-2005>>

HENDRICKSEN, E. S.; BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S; MARION, J. C; FARIA, A. C. **Introdução á teoria da contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **IPSAS 1: presentation of financial statements**. Londres, dez. 2006. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-1-presentation-of-f.pdf>> Acesso em: 16 abr. 2014.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, October 1976.

JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 16ª ed. . São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, G. A; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NIYAMA, J. K; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.



PREFEITURA MUNICIPAL DE BERTIOGA. **Contas Públicas.** Disponível em: < http://www.bertioiga.sp.gov.br/contas_publicas/index.php>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CUBATÃO. **Documentos oficiais.** Disponível em: < <http://www.cubatao.sp.gov.br/documentos-oficiais/>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE GUARUJÁ. **Contas Públicas.** Disponível em: <<http://portal.guaruja.sp.gov.br/?s=CONTAS+PUBLICAS&lang=pt-br#tab-1385124271-2-26>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ITANHAÉM. **Contas Públicas.** Disponível em: < http://www.itanhaem.sp.gov.br/contas_publicas/index.html>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MONGAGUA. **Portal da transparência.** Disponível em: < <http://201.63.230.98:5656/transparencia/>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PERUÍBE. **Portal da transparência.** Disponível em: < http://www.peruibe2.sp.gov.br/servonline/cns_gerenciar_portal_transparencia/cns_gerenciar_portal_transparencia.php>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PRAIA GRANDE. **Contas Públicas.** Disponível em: < http://www.praia grande.sp.gov.br/Administracao/Contas.asp?cd_pagina=289>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS. **Relatórios das finanças públicas.** Disponível em: < <http://www.portal.santos.sp.gov.br/egov/page.php?73>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO VICENTE. **Portal da transparência.** Disponível em: < http://201.28.194.11/pmsaovicente/websis/portal_transparencia/financeiro/contas_publicas/index.php>. Acesso em: 16 nov. 2013.

SLOMSKI, V. **Teoria do agenciamento no estado:** uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. 1999. 106 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.