

FUCAPE PESQUISA E ENSINO LIMITADA – FUCAPE MA

ANDRE LUIS SIQUEIRA SANTOS

AVALIAÇÃO DE DISPOSITIVOS LEGAIS: uma análise do
cumprimento legal e padronização dos relatórios fiscais

**SÃO LUÍS
2019**

ANDRE LUIS SIQUEIRA SANTOS

AVALIAÇÃO DE DISPOSITIVOS LEGAIS: uma análise do cumprimento legal e padronização dos relatórios fiscais

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Administração, Fucape Pesquisa e Ensino Limitada – Fucape MA, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Administração – Nível Acadêmico.

Orientador: Prof. MSc. João Eudes Bezerra Filho

**SÃO LUÍS
2019**

ANDRE LUIS SIQUEIRA SANTOS

AVALIAÇÃO DE DISPOSITIVOS LEGAIS: uma análise do cumprimento legal e padronização dos relatórios fiscais

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino Limitada – Fucape MA, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Administração – Nível Acadêmico.

Aprovada em 28 de Março de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof° Dr.: JOAO EUDES BEZERRA FILHO
Fucape Pesquisa e Ensino Limitada

Prof° Dr.: ARILDA MAGNA CAMPAGNARO TEIXEIRA
Fucape Pesquisa e Ensino Limitada

Prof° Dr.: OLAVO VENTURIM CALDAS
Fucape Pesquisa e Ensino Limitada

AGRADECIMENTO

Primeiramente àquele que me deu o dom da vida e que me permitiu chegar até aqui.

A minha família: minha esposa Sarah, meu filho Levi, a melhor contadora e mãe Ana Ruth, a minha irmã Mayanne e ao meu pai (in memoriam) que com certeza estaria muito orgulhoso dessa minha caminhada.

Ao meu orientador João Eudes, referência na contabilidade pública no país, a todos professores dessa jornada e meus companheiros de sala que contribuíram nas discursões e debates.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo avaliar o nível de convergência e consistência dos relatórios fiscais, dentre os quais: o Resumido da Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, divulgados pelos Estados e Capitais brasileiras no período de 2015 a 2017. Metodologicamente, o trabalho se utiliza de um *checklist* para averiguação do cumprimento dos dispositivos legais dos relatórios fiscais publicados. Cada item do *checklist* foi avaliado utilizando a escala Likert. Os resultados produziram o Índice de Convergência e Consistência dos Relatórios Fiscais que indicou que 55% dos Estados alcançaram índices acima da média geral de 0,89, em uma escala de 0 a 1, com destaque aos Estados do Espírito Santo e Bahia, ambos com média de 0,99. Nas Capitais, os índices apontam um percentual de 38% de entes acima da média, cujos valores da média geral foi de 0,82 com base na mesma escala. A capital Recife alcança o índice máximo em todo o período analisado com média 1 e desvio padrão de 0.0000. Por outro lado, o estado do Rio Grande do Norte e a capital Maceió, em posição inferior nos rankings, mantém as últimas colocações com médias respectivas de 0,69 e 0,61.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; Relatórios de Gestão Fiscal; Relatório Resumido de Execução Orçamentária; Gestão Fiscal.

ABSTRACT

The objective of this paper is to evaluate the level of convergence and consistency of the fiscal reports, among which are: the Summary of Budget Execution and Fiscal Management, published by Brazilian States and Capitals in the period from 2015 to 2017. Methodologically, a checklist for ascertaining compliance with the legal provisions of published tax reports. Each item in the checklist was evaluated using the Likert scale. The results produced the Convergence and Consistency Index of the Fiscal Reports, which indicated that 55% of the States reached indexes above the general average of 0.89, on a scale of 0 to 1, with emphasis on the States of Espírito Santo and Bahia, both with average of 0.99. In the Capitals, the indices indicate a percentage of 38% of entities above the average, whose values of the general average was of 0.82 based on the same scale. The Recife capital reaches the maximum index for the entire analyzed period with an average of 1 and a standard deviation of 0.0000. On the other hand, the state of Rio Grande do Norte and the capital Maceió, ranked lower in the rankings, maintains the last positions with respective averages of 0.69 and 0.61.

Keywords: Public Accounting; Fiscal Management Reports; Summary Report on Budget Execution; Fiscal Management.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Ranking do Índice Geral dos Estados.....	37
Tabela 2 - Índice Geral dos Estados.....	38
Tabela 3 - Ranking Geral das Capitais.....	39
Tabela 4 - Índice Geral das Capitais.....	40
Tabela 5 - Observações referente ao checklist do 1º ao 5º bimestre do RREO.....	41
Tabela 6 - Observações referente ao checklist do 6º bimestre do RREO.....	41
Tabela 7 - Observações referente ao checklist do RGF – Convergência.....	42
Tabela 8 - Observações referente ao checklist do RGF - Consistência.....	42

LISTA DE SIGLAS

CASP	- Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CGU	- Controladoria Geral da União
DCL	- Dívida Consolidada Líquida
ICCRF	- Índice de Consistência e Convergência dos Relatórios Fiscais
IFAC	- International Federation of Accountants
IGovP	- Índice de Avaliação da Governança Pública
IPSAS	- International Public Sector Accounting Standards
ITA	- Índice de Transparência de Los Ayuntamientos
ITGP-M	- Índice de Transparência da Gestão Pública Municipal
LAI	- Lei de Acesso à Informação
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDF	- Manual dos Demonstrativos Fiscais
NBCASP	- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PCASP	- Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PPP	- Parcerias Público Privadas
PT	- Partido dos Trabalhadores
RCL	- Receita Corrente Líquida
RGF	- Relatório de Gestão Fiscal
RPPS	- Regime Próprio de Previdência Social
RREO	- Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SICONFI	- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
TCES	- Tribunais de Contas dos Estados

SUMÁRIO

Capítulo 1	9
1 INTRODUÇÃO	9
Capítulo 2	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	12
2.1 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E O PROCESSO DE ACCOUNTABILITY	12
2.2 RELATÓRIO RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E O RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL À LEI COMPLEMENTAR	13
2.3 REVISÃO DE ESTUDOS ANTERIORES	15
Capítulo 3	18
3 METODOLOGIA	18
3.1 CONVERGÊNCIA E CONSISTÊNCIA DOS RELATÓRIOS	19
Capítulo 4	21
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	21
4.1 ANÁLISE DOS ESTADOS	21
4.2 ANÁLISE DAS CAPITAIS	26
Capítulo 5	29
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	29
REFERÊNCIAS	32
APÊNDICES	35

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

Os avanços crescentes da humanidade no que se refere à tecnologia geram demandas cada vez mais essenciais para a sociedade, e a principal delas é a informação, cuja influência altera de modo significativo as formas de organização social e econômica (PASSOS; SANTOS, 2005).

Segundo Baquero et al. (2005), toda instituição pública é suprida financeiramente por recursos da população. No caso dos poderes executivos, a cobrança pelo retorno desses aportes diz respeito às demandas sociais, dentre os quais figuram a saúde e educação, o transporte e lazer. Portanto, por meio da delegação de poder (eleição), o agente público, em nome da coletividade, fica obrigado a prestar conta dos atos que pratica na realização das responsabilidades sociais do Estado (AUGUSTINHO; OLIVEIRA; GUIMARÃES, 2015).

Para Macêdo et al. (2010) a *accountability* é uma ferramenta indispensável para uma boa gestão e visa promover a aproximação entre a sociedade e o gestor público. Por certo, uma gestão que a tenha como princípio norteador, aproxima-se das práticas de promoção da participação social (MACÊDO et.al, 2010).

Ramos e Klann (2014) ressaltam que a obrigação de informar não é determinante para cumprir o objetivo final do processo. Afirmam ainda, que a informação deve ser útil tanto aos gestores quanto à sociedade, mas a questão deve ir além de uma simples divulgação. Importa, nesse caso, promover uma divulgação de qualidade, oportuna e transparente, com informações que abrangem intenções qualitativas e quantitativas.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal com o objetivo de assegurar a transparência dos gastos públicos. Assim, essa lei definiu normas para elaboração de relatórios contábeis e fiscais que permitem o acompanhamento da gestão pública.

Frente ao cenário apresentado, a problemática desse estudo é: Qual o nível de de convergência e consistência dos relatórios fiscais dos entes públicos? A partir dos dispositivos obrigatórios da LRF e normas publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que tratam os relatórios de gestão fiscal e execução orçamentária, o objetivo dessa pesquisa é avaliar o nível de convergência e consistência dos relatórios fiscais publicados pelos Estados e Capitais da Federação (período de 2015 a 2017) produzindo assim o Índice Geral de Convergência e Consistência dos Relatórios Fiscais – ICCRF.

Santos e Alves (2011) relatam que a avaliação dessas informações pode contribuir para reduzir a assimetria informacional entre o gestor e o cidadão, proveniente de um contrato eleitoral tácito, à medida que a sociedade delega ao gestor público as decisões de investimento. Adicionalmente, a metodologia criada poderá ser utilizada para avaliar outros entes em períodos posteriores.

Para Zuccolotto e Teixeira (2014) a transparência fiscal possui um papel social muito importante, pois os usuários (cidadãos) passam a ter informações que permitem julgar a eficiência do gestor público e o uso apropriado dos recursos públicos. Na prática, os relatórios disponíveis refletem o grau de compromisso e eficiência da gestão (SANTOS; NASCIMENTO, 2013). Portanto, a avaliação desses relatórios traz contribuições para academia, tendo em vista que essa pesquisa poderá ser

continuada para outros períodos, e para sociedade à medida que seus resultados podem servi como balizador na escolha dos futuros gestores públicos.

Capítulo 2

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E O PROCESSO DE ACCOUNTABILITY

Publicada em 04 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) veio trazer um nível maior de responsabilização para gestores em relação ao erário público Brasil (2000). Sousa et al. (2013) consideram ainda, que a intenção desta Lei é em tornar as contas públicas mais transparentes à sociedade e responsabilizar o gestor de eventuais falhas de gestão.

Nesse caso, quando se discute responsabilização remete-se também ao conceito de *accountability* (O'DONNELL, 1998). Rocha (2011) discute esse processo como uma forma de avaliação e responsabilização do agente público. Pressupõe-se, nesse caso, que as informações disponibilizadas pelos mesmos sejam capazes de fornecer ferramentas para essa avaliação.

O contexto histórico, antecedente à publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi de descompasso entre receitas e despesas, cujos reflexos conduziam a uma crise de endividamento. Macedo e Corbari (2009) relatam que o desequilíbrio ocorrido nas contas se deu por diversos fatores, como: empréstimos feitos com bancos públicos; pela inscrição de restos a pagar sem o correspondente recurso financeiro; por antecipação de receitas orçamentárias e obtenção de garantias, e por renúncias de receitas e criação de despesa de duração continuada.

A referida Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe regulamentação e controle fiscal das contas públicas e, por conseguinte, impôs um novo padrão de conduta

obrigando um novo planejamento, transparência e controle dos gastos públicos (FREIRE, 2004).

Segundo Mota, Diniz e Santos (2017), conhecer onde são aplicados os recursos públicos é de fundamental importância para a concretização social pondera. Assim, os relatórios normatizados por essa lei são considerados instrumentos de transparência da gestão fiscal com a garantia do cumprimento das metas fiscais e limites fixados na própria lei (SOUSA et. al., 2013).

Para Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015) a administração pública se viu obrigada a dar transparência à gestão com a promulgação da LRF. Com isso, as informações contábeis ganham considerável importância no sentido de viabilizar a concretização dessa regulamentação. Para isso, os resultados apresentados pelo agente (Estado) precisam ser compreensíveis ao agente principal (cidadão), diminuindo assim, a assimetria da informação para garantir o correto funcionamento da *accountability* (AUGUSTINHO; OLIVEIRA; GUIMARÃES, 2015), motivação principal para esse estudo.

2.2 RELATÓRIO RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E O RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL À LEI COMPLEMENTAR

As normas de elaboração e publicação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) à Lei Complementar baseiam-se na Lei de Responsabilidade Fiscal. Anualmente a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2016) emite o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). A 7ª edição do MDF (válida a partir do exercício de 2017) trouxe alterações ao RREO, reformulando o Demonstrativo das Receitas e as Despesas do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). Esta mesma edição trouxe também mudanças no

Demonstrativo da Dívida Consolidada e nas Operações de Crédito com o objetivo de torná-los mais adequados à legislação e ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2016).

O artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal prevê a divulgação desses relatórios, inclusive em meios eletrônicos de acesso público (2000). Por essa razão, faz-se necessário a total convergência desses relatórios à LRF, cumprindo assim seu papel primordial que é de informar e dar transparência da gestão pública, de acordo com Santos e Alves (2011).

A Secretaria do Tesouro Nacional tem realizado esforços para garantir que os municípios, estados e todos os entes públicos estejam convergentes com suas demonstrações contábeis e relatórios fiscais, acompanhados da prestação de conta. A cartilha enviada aos gestores, no qual alerta para a nova contabilidade e gestão fiscal (STN, 2013), reforça esse compromisso. Além disso, como citado anteriormente, o Manual de Demonstrativo Fiscais busca principalmente auxiliar os gestores e assessores na elaboração à luz da LRF. A mesma importância deve ser conferida às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Ribeiro (2011) afirma que a legislação brasileira deixa clara a necessidade de observância do princípio da legalidade. No entanto a “simples” previsão não é o suficiente para que os preceitos sejam cumpridos. O autor alerta que o não cumprimento pode ser justificado por questões estruturais, técnico e pessoal por parte das prefeituras, principalmente àquelas de menor porte, para cumprimento das ações requeridas pela LRF. Por fim, para Ribeiro (2011) a convergência é um processo que

deve levar em consideração o contexto local, pois só assim as reformas terão vida longa.

2.3 REVISÃO DE ESTUDOS ANTERIORES

Desde a promulgação da LRF, estudos voltados aos impactos e ao funcionamento dessa lei ganharam espaço no ambiente acadêmico. Anos mais tarde, surge também a Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI). Também como objeto de estudo desde então, esta lei regulamenta o direito (previsto na Constituição Federal) a qualquer pessoa de solicitar e receber, dos órgãos e entidades públicas, informações por eles produzidas (BRASIL, 2011).

Estudos fora do Brasil também ganharam projeção no sentido de avaliar o grau de convergência às normas contábeis aplicadas ao setor público. Segundo Marques e Almeida (2004), a Nova Zelândia, país pioneiro em matéria de auditoria pública, serviu de base para pesquisas na construção do índice dicotômico de evidenciação financeira (LASWAD; FISHER; OLEYERE, 2005). Nesse estudo, os autores sugerem que as relações de agência (*accountability* vertical) motivam os gestores a fornecer informações que possibilitam o monitoramento de suas ações. Gandia e Archidona (2008) criaram na Espanha o índice de evidenciação através de seis (06) modelos estruturados. Como resultado, identificaram que a competição política e a mídia explicam melhor as práticas de evidenciação em todos os modelos.

O Índice de Transparência da Gestão Pública Municipal (ITGPM) desenvolvido por Cruz et al. (2012), tem como base o *Índice de Transparencia de Los Ayuntamientos* (ITA), elaborado pelo comitê espanhol da organização Transparência Internacional. No índice proposto, as informações financeiras, relatórios contábeis e fiscais compõem uma das categorias de avaliação (CRUZ et al., 2012). O RREO e o

RGF estão inseridos nessa categoria. Esse estudo propõe também identificar se de alguma forma os indicadores socioeconômicos influenciam no nível de transparência. Dentre as variáveis explicativas, a receita corrente líquida e a região são consideradas na análise. Os resultados da pesquisa apontam para a relação nas condições socioeconômicas dos municípios e nos níveis de transparência.

Sob esse aspecto, Zuccolotto e Teixeira (2014) orientam que a transparência dos governos é vista com um fator necessário à *accountability*. Com base em estudos, estes autores concluíram que as variáveis fiscais e socioeconômicas explicam o nível de transparência dos Estados Brasileiros. Augustinho, Oliveira e Guimarães (2015) realizaram um estudo sobre o *disclosure* e *accountability* nas demonstrações públicas tornaram evidente que a comunicação contábil deve ser reduzida se for divulgada em uma linguagem de fácil compreensão, no caso de não apresentar apenas os resultados, mas a análise e a interpretação dos mesmos.

Braga (2015) analisou o nível de convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao MCASP, a partir das Demonstrações Contábeis dos Municípios do Estado de Pernambuco, em 2014, constatando um nível embrionário de convergências às normas. Oliveira e Pisa (2015) discorre sobre o Índice de Avaliação da Governança Pública (IGovP), o mesmo desenvolve-se afim de apresentar um instrumento de auto avaliação e planejamento ao Estado, e de controle social aos cidadãos.

Brocco et al. (2018) avaliaram os fatores que explicam o nível de transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande do Sul (RS). Para isso, construíram um índice composto por 36 itens, baseados na LRF e na Lei de Acesso à Informação. Os resultados dessa pesquisa apontam que somente o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal possui significância estatística para justificar o nível de

transparência desses municípios. Esse índice advém de estudos que acompanham anualmente o desenvolvimento socioeconômico dos municípios brasileiros nas áreas de emprego e renda; e nos setores de educação e saúde (FIRJAN, 2012). Para Walker (2011), importa ao cidadão o retorno oferecido à população. A previsão de indicadores de desempenho proporcionará as partes interessadas um quadro mais completo e informativo sobre o desempenho do governo na prestação de serviços (WALKER, 2011).

Diante o exposto, este presente trabalho apresenta um diferencial por apresentar o nível de convergência e consistência dos relatórios fiscais através da avaliação dos relatórios fiscais, tendo como resultado o índice para cada ente analisado.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) é uma exigência da Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, parágrafo 3º e mais tarde normatizado, pela Lei Complementar nº 101/2000, para elaboração e publicação. Esse relatório é elaborado e publicado pelo Poder Executivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, conforme o Manual dos Demonstrativos Fiscais (STN, 2016). O objetivo dessa periodicidade é permitir que gradativamente a sociedade conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária por meio dos diversos órgãos de controle.

Criado pela Lei Complementar nº 101, de 4 maio de 2000, o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) busca conferir transparência ao papel estabelecido por essa lei que é de normatizar as finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, de acordo com o MDF (STN, 2016). A periodicidade de sua publicação é quadrimestral. Esse relatório é composto por demonstrativos que aferem os limites tratados pela LRF, dentre eles: a Despesa Total com Pessoal; Dívida Consolidada; Concessão de Garantias e Contra garantias; e as Operações de Crédito. No último quadrimestre deverá compor no relatório, inclusive, os demonstrativos do montante de Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, conforme disposto no MDF (2016).

A base de dados desta pesquisa, submete-se aos relatórios dos Estados e Capitais brasileiras, além do Distrito Federal. Devido a cobertura de recursos recebidos e aplicados por esses entes, acredita-se que com esses dados os

resultados poderão ser capazes de refletir a realidade do país. Além disso, presume-se uma melhor estrutura de software contábil e do corpo técnico para publicação dessas informações nos estados e suas capitais.

O período de análise compreende o ano de 2015 a 2017, conforme dados disponibilizados no site do Sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (SICONFI), local de publicação desses demonstrativos. A obrigatoriedade da publicação desses relatórios advém da Portaria STN nº 702, de 10 de dezembro de 2014, cuja regulamentação dispõe que a partir do ano de 2015 a Secretaria do Tesouro Nacional deve recepcionar os demonstrativos fiscais definidos nos artigos 52 e 54 da Lei Complementar nº 101 de 2000.

3.1 CONVERGÊNCIA E CONSISTÊNCIA DOS RELATÓRIOS

Neste trabalho, considera-se como convergência a padronização dos relatórios fiscais segundo Manual de Demonstrativos Fiscais e consistência, o cumprimento dos limites legais definidos na LRF, os relatórios em análise demonstram essas informações em diferentes itens. Para analisar o nível de convergência e consistência dos relatórios fiscais foi elaborado um *checklist* para os Estados e outro para as Capitais, de acordo com as exigências de padronização e cumprimento de limites definidos no Manual de Demonstrativos Fiscais (STN, 2016) e na LRF. O *checklist* é composto por nove partes divididas conforme o período de publicação dos relatórios: do primeiro ao sexto bimestre do RREO; e do primeiro ao terceiro quadrimestre do RGF, afim de analisar 1.431 (um mil, quatrocentos e trinta e um) relatórios da amostra.

Para o RREO do primeiro ao quinto bimestre são consideradas 12 (doze) observações com a possibilidade de alcançar a pontuação máxima de 24 (vinte e quatro) pontos. Para o sexto bimestre são 16 (dezesesseis) observações totalizando 32

(trinta e dois) pontos. No caso do RGF, considera-se um total de 10 (dez) observações, incluindo a apuração dos limites constitucionais, totalizando 20 (vinte) pontos. Para isso, cada item analisado deverá receber uma nota de acordo com a escala *Likert*. Essa avaliação baseia-se na escala *Likert* da estrutura de 3 pontos, adaptada por Braga (2015) e utilizada, também, por Abreu (2017). Em ambos os trabalhos aplicados ao setor público, avalia-se a convergência: primeiro, pelas demonstrações contábeis; e segundo, pelas notas explicativas. Os critérios são os seguintes: a) a nota 0 (não atende) é quando o ente não apresenta a informação, e nem coloca em nota explicativa a justificativa de ausência; b) a nota 1 (atende parcialmente) classifica-se quando a informação daquela observação está incompleta e não apresenta nota explicativa; c) a nota 2 (atende plenamente), quando a informação fornecida está convergente às normas.



Figura 01: Escala *Likert*
Fonte: Braga (2015)

O resultado da avaliação produzirá o Índice Geral de Consistência e Convergência dos Relatórios Fiscais (ICCRF), objeto deste estudo.

Capítulo 4

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DOS ESTADOS

De acordo com os relatórios disponibilizados pelos entes através do sítio eletrônico do SICONFI, apurou-se o nível de convergência e consistência dos Estados e Capitais possibilitando a apresentação de um ranking conforme apresentado na FIG.14 (APÊNDICE A). Na análise, verifica-se uma tendência de melhora na média dos índices apurados. Em 2015, a média geral alcançou um valor de 0,88. Em 2016, subiu para 0,89 chegando a 0,90 em 2017, com base em uma escala de 0 a 1. Os valores muito próximos caracterizam um comportamento estável no cumprimento, pelos Estados, dos dispositivos legais. Em 2017, os Estados cumpriram 90% das exigências definidas pela LRF e das normas emitidas pelo STN.

Na ponta de cima do ranking verifica-se que os estados da Bahia e Espírito Santo permaneceram entre as cinco primeiras colocações durante os três anos analisados. Os Estados do Rio Grande do Norte e Tocantins estiveram entre as cinco últimas colocações, neste mesmo período. Pela somatória do índice geral calculado para os três anos, o Estado que alcançou maior pontuação foi o Espírito Santo, seguido pela Bahia, São Paulo, Ceará e Maranhão.

Vale a ressalva de que dentre os cinco Estados mais bem colocados, três são da região do Nordeste, dados estes que valida a pesquisa de Macêdo e Klann (2014) ao constatar que 44% (o maior entre todas as regiões do Brasil) dos Estados dessa região cumprem pilares obrigatórios de evidenciação.

O cálculo da média, mediana e desvio padrão reforçam a análise acima ao confirmar os Estados da Bahia e Espírito Santo como os maiores índices médios e medianos, enquanto Tocantins e Rio Grande do Norte os menores índices.

Os valores apurados do índice são iguais ou muito próximos no período analisado entre 2015 a 2017, para os Estados do Amapá, Goiás, Maranhão, Paraná e Sergipe, conforme o comportamento dos índices. Enquanto o Estado de Rondônia apresenta um comportamento crescente ao longo dos três anos, o Estado do Rio de Janeiro decresce em valores estatísticos.

Na análise dos relatórios, a ausência de informação sem a devida justificativa (nota explicativa) obteve nota 0 (não atende), segundo a escala Likert utilizada. O principal demonstrativo, cujos Estados não apresentaram informação foi o Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas do RREO. Nele, deve-se apresentar os impactos das contratações de Parcerias Público-Privadas (PPP) nas contas do ente. No sexto bimestre, calcula-se e apresenta no RREO o percentual das despesas de caráter continuado, derivado do conjunto de parcerias público-privadas, não devendo exceder 5% da receita corrente líquida.

Em relação a convergência dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF), a ausência de informação mais comum encontra-se no Demonstrativo de Garantias e Contra Garantias de Valores e na informação de gasto com pessoal de ente consorciado. No primeiro, apresenta-se as garantias concedidas pelo ente na contratação de operações de crédito, a partir da divisão entre externas e internas. Deve-se conter ainda o cálculo, demonstrando o percentual destinado a essas garantias, cujo percentual não pode exceder aos 22% da Receita Corrente Líquida aos Estados.

Nessa perspectiva, o manual de contabilidade afirma que é facultado ao ente, incluir a execução orçamentária e financeira do consórcio público. Entretanto, para

que seja possível a inclusão da execução dos consórcios no demonstrativo do ente consorciado, os consórcios públicos deverão encaminhar aos Poderes Executivos as informações necessárias à elaboração dos seus demonstrativos até quinze dias após o encerramento do período de referência (STN, 2017).

Define-se ainda que caso o ente da Federação consorciada não receba tempestivamente as informações para a consolidação no demonstrativo, todo o valor transferido pelo ente para pagamento de despesa com pessoal nos termos do caput do art. 18 da LRF será considerado despesa bruta com pessoal ativo (STN, 2017).

Segundo a análise efetuada, nenhum Estado apresentou informações referentes ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal – Ente Consorciado, conforme (FIG. 06). Assim, classificou-se como “atende parcialmente” (por fazer parte do anexo 1, que contém as demais informações) de acordo com a escala Likert, os entes que inseriram essa tabela no referido demonstrativo. Nesse caso, não forneceram informação nem nota explicativa, vide exemplo do RGF do 3º quadrimestre do estado de Santa Catarina (FIG. 2).

	Relatório de Gestão Fiscal
	Governo do Estado de Santa Catarina (Poder Executivo)
	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
	CNPJ:
	Exercício: 2017
	Período de referência: 3º quadrimestre

RGF-Anexo 01 | Tabela 1.4 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal - Ente Consorciado | CONSÓRCIO INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL DE MUNICÍPIOS...-CONSD

Despesa com Pessoal Executada em Consórcios Públicos	VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO	Despesa Executada com Pessoal		
		DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)		
		LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)	TOTAL (c = a + b)
Despesa com Pessoal Executada em Consórcios Públicos	-	-	-	-
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)				
Pessoal Ativo				
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º art. 18 da LRF)				
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)				
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária				
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração				
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração				
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (III) = (I - II)				

RGF-Anexo 01 | Tabela 1.4 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal - Ente Consorciado | CIS-AMEOSC

Despesa com Pessoal Executada em Consórcios Públicos	VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO	Despesa Executada com Pessoal		
		DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)		
		LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)	TOTAL (c = a + b)
Despesa com Pessoal Executada em Consórcios Públicos	-	-	-	-
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)				
Pessoal Ativo				
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º art. 18 da LRF)				
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)				
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária				
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração				
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração				
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (III) = (I - II)				

Figura 2 – Demonstrativo do Relatório de Gestão Fiscal
Fonte: Siconfi (2017)

Em razão da ausência de informação nos demonstrativos, torna-se impossível concluir se o referido ente obteve ou não movimentação para determinado item. Assim, as notas explicativas poderiam ser utilizadas para as devidas justificativas, pois contribuem para uma maior compreensão e transparência das contas públicas, apesar da frequente ausência nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, (Abreu, 2017).

Para Dias Filhos (2007) a nota explicativa é um elemento importante para o *disclosure* contábil, e é por meio da evidenciação que a contabilidade cumpre com sua missão de produzir informações relevantes para a tomada de decisão aos mais diversos usuários. A proposta é que em todos os demonstrativos que não tiverem movimentação no período, o ente justifique em nota explicativa. Assim, após uma avaliação dos relatórios dos Estados verificou-se que nenhum deles apresentou semelhante justificativa. Nas capitais, São Paulo e Recife são exemplos de entidades que prestaram informações em notas explicativas (FIG. 03 e FIG. 04).

RREO-Anexo 13 | Tabela 13.0 - Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas

Notas Explicativas	Valores
	31/12/2017
Notas Explicativas	-
Notas Explicativas	A Prefeitura do Município de São Paulo não contratou parcerias público-privadas até 31 de dezembro de 2017.

Figura 3 – Demonstrativo do Relatório Resumido de Execução Orçamentária
Fonte: Siconfi (2017)

RGF-Anexo 03 | Tabela 3.0 - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores

Notas Explicativas	Valores
	30/04/2017
Notas Explicativas	-
Notas Explicativas	SEM MOVIMENTO.

Figura 4 – Demonstrativo do Relatório de Gestão Fiscal
Fonte: Siconfi (2017)

Em 2015, um total de 12 (doze) Estados alcançaram a pontuação máxima na avaliação da consistência dos relatórios fiscais. Em 2016, foram 9 (nove). No ano seguinte, 14 (quatorze) Estados atingiram o índice máximo, demonstrando que 54% das Unidades Federativas estão cumprindo os índices fiscais.

Nessa avaliação, apura-se o cumprimento dos limites constitucionais definidos pela LRF, com destaque negativo ao Estado do Rio Grande do Norte que ocupa as últimas colocações do ranking. Esses limites justificam-se pelo descumprimento do limite legal referente à despesa com pessoal, inclusive pela ausência de informação do Demonstrativo de Garantias e Contra Garantias; cuja não observância impossibilita a apuração do limite legal.

O Rio de Janeiro, por exemplo, apresenta a maior queda. Em 2015, o Estado alcançou a pontuação máxima: 1,0. Os anos seguintes, os índices foram respectivamente de 0,750 (2016) e 0,500 (2017). Essa queda justifica-se pelo descumprimento do limite constitucional da dívida consolidada e da despesa com pessoal. Ambos os limites estão atrelados a receita corrente líquida, que para os Estados não deve ultrapassar a 200% e 49% da RCL.

Desde o segundo quadrimestre de 2016 o Estado do Rio de Janeiro tem ultrapassado o limite da dívida consolidada, começando com 201,94% em 2016 e atingindo 273,29% no terceiro quadrimestre de 2017. A dívida consolidada líquida compreende o montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do Ente da Federação assumidas em virtude de lei, contratos, convênios, tratados e da realização de operações de crédito (para amortização em prazos superiores a doze meses), conforme previsto no art. 29, inciso I da LRF.

Cruz et. al. (2018) validam esses resultados em sua pesquisa, ao constatar que o Estado do Rio de Janeiro tenha excedido os limites permitidos pela legislação e, por

consequente, causado um grave descompasso nas contas públicas. Segundo Cruz et. al. (2018) a deterioração da gestão fiscal tornou-se ainda mais evidente pela promulgação da Lei nº 7483, de 08 de novembro de 2016, que instituiu o estado de calamidade nessa gestão estadual até dezembro do ano seguinte. Estes autores concluem que mesmo diante da normatização e do papel disciplinador da LRF, a gestão dos recursos atuou de forma descompensada resultando numa insustentabilidade fiscal.

Verifica-se, portanto, que 9 (nove) estados mantiveram a média máxima nos três anos analisados, são eles: Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Pará, Paraná, Santa Catarina e São Paulo, configurando o cumprimento dos limites legais em todo o período. Os estados do Rio Grande do Norte e Tocantins apresentam as piores médias entre os entes, cujas posições se devem ao descumprimento do limite de despesa com pessoal e da ausência de informação do limite com garantias e contragarantias de valores, em ambos os estados.

4.2 ANÁLISE DAS CAPITALS

Nas capitais, a média do índice (0,82) se mantém constante ao longo do período analisado. Isso implica que as capitais cumprem 82% das normas exigíveis pela LRF e STN. Nesse índice, Recife é o município melhor colocado com o destaque de ser o único ente a alcançar a nota máxima em 2015, 2016 e 2017.

São Paulo, Curitiba, Cuiabá e Belém completam o ranking das cinco primeiras colocações com as médias de 0,998, 0977, 0975 e 0,929, respectivamente. Esses números demonstram um alto índice de cumprimento das normas aplicáveis aos relatórios fiscais. Nas últimas colocações, abaixo da média geral, as capitais Boa

Vista, Porto Velho e Maceió atingiram, as médias correspondentes de 0,677, 0,641 e 0,611.

Percebe-se um comportamento díspar dos índices no período analisado das capitais Boa Vista, Florianópolis e Natal. Para Boa Vista, no ano de 2015, a capital não apresentou o RGF do terceiro quadrimestre, impossibilitando o cálculo dos limites constitucionais. No ano de 2016, a capital Florianópolis descumpriu o limite legal de despesa com pessoal alcançando o percentual de 57%, acima do limite de 54%, bem como a ausência de informações no Demonstrativo das Garantias e Contra Garantias de Valores sem a devida justificativa em nota explicativa. Em 2017, Natal também descumpriu o limite de despesa com pessoal, 67% no terceiro quadrimestre.

Assim, no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) do 6º bimestre, a capital não apresentou e nem justificou a ausência de informação nos demonstrativos das Parcerias Público-Privadas. Por essa razão, a análise do limite de 5% sobre a receita corrente líquida das despesas não foi possível; particularmente, a de caráter continuado derivado das parcerias, inclusive o demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e a Aplicação de Recursos.

As capitais Recife, Manaus e São Paulo revezam-se nas primeiras colocações; e em outro extremo como índice geral, encontram-se nas últimas posições as capitais Boa Vista, Maceió e Porto Velho. Neste caso, a capital menos convergente às normas e padrões foi Boa Vista com índice médio de 0,743, conforme dados definidos pela LRF. A média de convergência dos municípios foi de 0,880. Novamente, destaca-se a capital Recife que atinge a pontuação máxima de convergência, em todos anos, ao apresentar 0 (zero) de desvio padrão.

As falhas mais comuns apuradas nos relatórios das capitais concentram-se na ausência de informação referente ao Demonstrativo de Garantias e Contra Garantias de Valores, do Demonstrativo das Operações de Crédito, ambos os Relatório de Gestão Fiscal, e o demonstrativo de Parcerias Público Privadas e do Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Esses entes não apresentam a movimentação desses demonstrativos, nem mesmo expuseram

As inconsistências evidenciadas quanto aos limites constitucionais das Capitais se particularizam na despesa com pessoal com valores acima do limite permitido aos municípios (54% de acordo com a LRF), e a impossibilidade de apuração de limites com Garantias e Contra Garantias e Operações de Crédito no período. A exemplo da inconsistência sobre gasto com pessoal, a capital do Rio Grande do Norte (Natal), alcançou 56,35% no terceiro quadrimestre de 2015 e nesse mesmo ano, São Luís atingiu o percentual de 55,18% da receita corrente líquida. Mais recente, em 2017, Macapá apurou 58,06% no primeiro quadrimestre.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi alcançado, com isso, tornou possível medir o nível de convergência e consistência dos relatórios fiscais dos Estados e Capitais através dos índices calculados. Pesquisadores como Rocha (2011), Zuccoloto e Teixeira (2014) e Matias-Pereira (2017) buscaram responder as causas da evidenciação e da transparência fiscal, demonstrando a relevância e atualidade do tema. Nessa perspectiva, identificou-se neste trabalho o nível de convergência (evidenciação de acordo com as normas), e o nível de consistência (cumprimento dos limites constitucionais) dos entes analisados.

De forma geral, os Estados alcançam média maior, (0,89) contra (0,82) das Capitais. Outro dado importante demonstra também que 55% dos Estados estão acima da média do Índice geral. Os Estados da Bahia e Espírito Santo permaneceram no topo do ranking em todo período analisado enquanto que Rio Grande do Norte e Tocantins nas últimas colocações. O Estado do Rio de Janeiro chamou atenção negativamente pelo declínio do índice, devido principalmente ao descumprimento do limite legal de despesa com pessoal e o limite da dívida consolidada. Esses dados tendem a refletir à situação de dificuldade financeira e escândalos na política desse Estado nos últimos anos.

Entre as Capitais, Recife se destacou por atingir o nível máximo em todo período analisado. No que se refere a convergência, as falhas mais evidenciadas foram a ausência de informação nos seguintes demonstrativos: Demonstrativo de Garantias e Contra Garantias de Valores, do Demonstrativo das Operações de

Crédito, ambos os Relatório de Gestão Fiscal, e o demonstrativo de Parcerias Público Privadas e do Relatório. Quanto a consistência, o descumprimento do limite de pessoal foi a irregularidade mais evidenciada, como por exemplo no Rio Grande Norte, São Luís e Macapá.

A análise através do *check list* proposto, permitiu visualizar o descumprimento dos limites legais definidos na LRF por alguns entes. O limite de gasto com pessoal torna-se o descumprimento legal mais comum, cuja análise sugere um descontrole da aplicação dos recursos públicos, comprometendo um grande volume de recursos financeiros para pagamento de servidores em detrimento a despesa de capital (investimento).

Desse modo, a população deve ter um papel atuante na cobrança e no acompanhamento das informações prestadas pelos entes públicos. Por isso, a chamada *accountability* vertical deve influenciar nas decisões sobre as políticas públicas (ROCHA, 2011). Logo, a informação contábil torna-se mais acessível com o advento da tecnologia e da exigência por lei da disponibilização dessas informações. Para Rocha (2011), esse mecanismo deve estabelecer também a confiança na administração pública em relação ao desempenho governamental e, principalmente, no restabelecimento da confiança da população no serviço público e em seus servidores.

Por fim, recomenda-se que essa metodologia seja aplicada nos próximos anos para que seja constante a avaliação dessas informações, a pesquisa atual poderá ser utilizada como referência para fins comparativos com estudos posteriores. Assim, a meta para os entes públicos é que todas as informações sejam totalmente fornecidas, afim de tornar úteis para a tomada de decisão dos gestores e dos usuários externos. Para Zuccolotto e Teixeira (2013), essas medidas, reforçam ainda mais a importância

da participação social, afim de se evitar que informações de direito da população permaneçam apenas nas mãos dos gestores públicos

REFERÊNCIAS

ABREU, M. H. **Notas explicativas às demonstrações contábeis aplicadas ao setor público**: Proposta de estrutura mínima para atendimento à convergência com as normas internacionais, transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social. 2017. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Instituto Capixaba de Estudos e Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2017.

AUGUSTINHO, S.; OLIVEIRA, A.; GUIMARÃES, I. Disclosure e Accountability nas Demonstrações Contábeis Públicas como Instrumentos de Controle Social. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 09, n. 2, art. 4, p.182-199, abr./jun. 2015.

BAQUERO, M.; SCHNEIDER, A.; LINHARES, B.; ALVES, D. S.; PEREIRA, T. I. Bases de um novo contrato social? Impostos e Orçamentos Participativos. Porto Alegre. **Opinião Pública**, v. 11, n. 1, p. 94-127, mar. 2005.

BRAGA, I. A. **Convergência às NBCASP e ao MCASP**: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Instituto Capixaba de Estudos e Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2015.

BRASIL. Constituição Federal Brasileira. **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 28 mar. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 12 mar. 2018.

_____. **Conselho Federal de Contabilidade**. Resolução nº1.128/2008 – Aprova a NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em:<http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf>. Acesso em: 15 maio 2018.

_____. Constituição Federal Brasileira. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20112014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso: em 28 mar. 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal – Modernização da Gestão Pública**. Brasília, 2013. Disponível em:<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd>. Acesso em: 11 fev. 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 7. Ed. – Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público Exercício 2017**. Disponível em:< <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em 26 abr. 2018.

BROCCO, C.; GRANDO, T.; MARTINS, V.; B. J., Antônio; CORRÊA, S. Transparência da Gestão Pública Municipal: fatores explicativos do nível de transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande do Sul. **Revista Ambiente Contábil**, v. 10, n. 1, p. 139-159, jan/jun. 2018.

CRUZ, A. F.; LOPES, B. L.; SOARES, G. F. A gestão fiscal do estado do Rio de Janeiro: uma análise à luz da LRF e da sustentabilidade da dívida de 2001 a 2017. **Revista de Administração Pública – RAP**, v. 52, n. 4, p. 153-176, abr./maio 2018.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência na gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública – RAP**, v.46 (1), p. 153-176, jan./fev. 2012.

DIAS FILHO, J. M. Políticas de evidenciação contábil: um estudo do poder preditivo e explicativo da teoria da legitimidade. In: EnANPAD, 2007, Rio de Janeiro. 22 a 26 set. 2007. **Anais....** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

FIRJAN. **Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal**. Disponível em: <http://www.firjan.com.br/ifdm/>. Acesso em: 08 mar. 2018.

FREIRE, F. S. Indicadores financeiros e índice de gestão fiscal dos estados brasileiros: ranking das melhores práticas administrativas. In: XI Congresso Brasileiro de Custos, 11, 2004, Porto Seguro/BA. **Anais...Porto Seguro**, 2004.

GANDIA, J. L.; ARCHIDONA, M. C. Determinants of web' site information by Spanish city councils. **Online Information Review**, v. 32, n. 1, p. 35-57, 2008.

LASWAD, F.; FISHER, R.; OLEYERE, P. Determinants of voluntary internet financial reporting by local government authorities. **Journal Accounting and Public Policy**, v. 24, n. 2, p. 101-121, 2005.

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

MACÊDO, J.; LOPES, J.; SILVA, L.; RIBEIRO, J.; PEDERNEIRAS, M.; FEITOSA, M. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCES, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, pp. 69-91, 2010.

MACÊDO, J. J.; CORBARI, E. C. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos Municípios Brasileiros: uma análise de dados em painéis. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 20, n. 51, set./dec. 2009.

MARQUES, M. C. C.; ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, n. 35, p. 84-95, mai./ago. 2004.

- MATIAS-PEREIRA, J. Avaliação dos efeitos da crise econômica-política-ética nas finanças públicas do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 9, n. 2, jul./dez. 2017.
- MOTA, B. F.; DINIZ, J. A.; SANTOS, L. C. A estrutura orçamentária como determinante do nível de transparência fiscal. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 20, n. 2, p. 293-313, mai./ago. 2017.
- OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. J. IGovP: Índice de avaliação da governança pública – instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 5, p. 1263-1290, set./out. 2015.
- O'DONNELL, G. A. Horizontal Accountability in New Democracies. **Journal of Democracy**, v. 9, n. 3, pp. 112-126, 1998.
- PASSOS, R.; SANTOS, G. C. Em tempos de globalização e mudança: a identificação da cidadania na sociedade de informação. **Transinformação**, v. 17, n. 1, pp. 7-16, 2005.
- RAMOS, F. M.; KLANN, R. C. Qualidade da Informação Contábil das Entidades Brasileiras do Terceiro Setor. **Future Studies Research Journal**, v. 7, n. 1, p. 03-32, Jan/Jul 2015.
- RIBEIRO, M. A. Análise das publicações eletrônicas dos instrumentos de transparência na gestão fiscal dos municípios de Mato Grosso, sob a perspectiva da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 189, p. 17-27, 2011.
- ROCHA, A. C. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 2, p. 82-97, mai/ago. 2011.
- SANTOS, R. G.; NASCIMENTO, S. P. Análise das receitas oriundas do ISSQN no Paraná: os impactos da lei de responsabilidade fiscal. **Economia e Região**, v. 1, p. 26-44, ago./dez. 2013.
- SANTOS, S. R. T.; ALVES, T. W. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. **Revista de Administração Pública – RAP**, v. 45, n. 1, p. 181-208, jan./fev. 2011.
- SOUSA, P. F. B.; GOMES, A. O.; LIMA, A. O.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. Lei de responsabilidade fiscal e sua relação com o desenvolvimento municipal: uma análise utilizando dados em painel. **Revista Evidenciação Contábil e Finanças**, v. 1, n. 1, p. 58-70, jan./ jun. 2013.
- ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014.
- WALKER, R. Issues in the Preparation of Public Sector Consolidated Statements. **Abacus**, v. 47, n. 4, 2011.

APÊNDICES

APÊNDICE A – RANKING GERAL DOS ESTADOS

RANKING GERAL			
Colocação	2015	2016	2017
1º	Bahia	Espírito Santo	Espírito Santo
2º	Ceará	Bahia	São Paulo
3º	Espírito Santo	Minas Gerais	Distrito Federal
4º	Minas Gerais	Goiás	Bahia
5º	Pernambuco	Maranhão	Ceará
6º	Maranhão	Mato Grosso do Sul	Goiás
7º	Pará	São Paulo	Maranhão
8º	Rio de Janeiro	Ceará	Mato do Grosso do Sul
9º	Santa Catarina	Roraima	Rondônia
10º	Goiás	Pará	Roraima
11º	São Paulo	Paraná	Pará
12º	Paraná	Santa Catarina	Paraíba
13º	Distrito Federal	Distrito Federal	Paraná
14º	Mato Grosso do Sul	Paraíba	Santa Catarina
15º	Piauí	Pernambuco	Minas Gerais
16º	Sergipe	Piauí	Pernambuco
17º	Amapá	Sergipe	Alagoas
18º	Acre	Amapá	Piauí
19º	Paraíba	Rondônia	Sergipe
20º	Amazonas	Alagoas	Amapá
21º	Alagoas	Rio de Janeiro	Rio Grande do Sul
22º	Rio Grande do Sul	Rio Grande do Sul	Mato Grosso
23º	Mato Grosso	Amazonas	Amazonas
24º	Roraima	Acre	Acre
25º	Rondônia	Mato Grosso	Rio Grande do Norte
26º	Tocantins	Tocantins	Rio de Janeiro
27º	Rio Grande do Norte	Rio Grande do Norte	Tocantins

Tabela 1: Ranking do Índice Geral de Convergência e Consistências dos Relatórios Fiscais dos Estados

APÊNDICE B – ÍNDICE GERAL DOS ESTADOS

ESTADOS	2017	2016	2015
	Índice Geral	Índice Geral	Índice Geral
Acre	0,803	0,762	0,845
Alagoas	0,851	0,84	0,798
Amapá	0,848	0,847	0,847
Amazonas	0,833	0,815	0,827
Bahia	0,979	0,979	1,00
Ceará	0,979	0,968	0,989
Distrito Federal	0,991	0,935	0,935
Espírito Santo	1,00	0,99	0,981
Goiás	0,976	0,976	0,975
Maranhão	0,976	0,976	0,976
Mato Grosso	0,828	0,738	0,747
Mato Grosso do Sul	0,976	0,976	0,893
Minas Gerais	0,888	0,979	0,979
Pará	0,963	0,967	0,976
Paraíba	0,956	0,872	0,831
Paraná	0,956	0,956	0,956
Pernambuco	0,854	0,854	0,979
Piauí	0,851	0,851	0,851
Rio de Janeiro	0,720	0,838	0,976
Rio Grande do Norte	0,739	0,654	0,662
Rio Grande do Sul	0,831'	0,829	0,789
Rondônia	0,976	0,842	0,72
Roraima	0,968	0,968	0,726
Santa Catarina	0,956	0,947	0,976
Sergipe	0,851	0,851	0,851
São Paulo	1,00	0,974	0,970
Tocantins	0,685	0,725	0,68
Média Geral	0,900	0,890	0,880

Tabela 2: Índice Geral de Convergência e Consistências dos Relatórios Fiscais dos Estados

APÊNDICE C – RANKING GERAL DAS CAPITAIS

RANKING GERAL			
COLOCAÇÃO	2015	2016	2017
1º	Manaus	Recife	Recife
2º	Recife	São Paulo	São Paulo
3º	São Paulo	Aracaju	Belém
4º	Cuiabá	Belém	Curitiba
5º	Curitiba	Curitiba	Cuiabá
6º	Florianópolis	Cuiabá	Belo Horizonte
7º	Aracaju	Manaus	Manaus
8º	Belo Horizonte	Belo Horizonte	Rio de Janeiro
9º	Belém	Salvador	Salvador
10º	Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	Aracaju
11º	Fortaleza	Rio Branco	Fortaleza
12º	Goiânia	Fortaleza	Teresina
13º	Natal	Palmas	Vitória
14º	Palmas	Porto Alegre	Rio Branco
15º	Porto Alegre	São Luís	Palmas
16º	Teresina	Natal	Porto Alegre
17º	Vitória	Vitória	São Luís
18º	Salvador	Teresina	Goiânia
19º	Rio Branco	Goiânia	João Pessoa
20º	João Pessoa	Boa Vista	Boa Vista
21º	Campo Grande	João Pessoa	Florianópolis
22º	Macapá	Campo Grande	Campo Grande
23º	São Luís	Florianópolis	Macapá
24º	Porto Velho	Macapá	Maceió
25º	Maceió	Porto Velho	Porto Velho
26º	Boa Vista	Maceió	Natal

Tabela 3- Ranking do Índice Geral de Consistência e Convergência dos Relatórios Fiscais das Capitais

APÊNDICE D – ÍNDICE GERAL DAS CAPITAIS

Capitais	2017	2016	2015
	Índice Geral	Índice Geral	Índice Geral
Aracaju	0,812	0,978	0,976
Belo Horizonte	0,833	0,833	0,833
Belém	0,978	0,978	0,832
Boa Vista	0,791	0,772	0,469
Campo Grande	0,768	0,758	0,768
Cuiabá	0,974	0,974	0,977
Curitiba	0,977	0,977	0,977
Florianópolis	0,768	0,685	0,977
Fortaleza	0,810	0,810	0,810
Goiânia	0,796	0,794	0,81
João Pessoa	0,792	0,769	0,789
Macapá	0,753	0,670	0,683
Maceió	0,643	0,599	0,592
Manaus	0,824	0,900	1
Natal	0,558	0,808	0,810
Palmas	0,808	0,810	0,810
Porto Alegre	0,808	0,810	0,81
Porto Velho	0,641	0,641	0,641
Recife	1	1	1
Rio Branco	0,81	0,812	0,796
Rio de Janeiro	0,824	0,815	0,824
Salvador	0,818	0,824	0,808
São Luís	0,800	0,810	0,682
São Paulo	1	0,994	1
Teresina	0,810	0,800	0,810
Vitória	0,81	0,801	0,81
Média Geral	0,82	0,82	0,820

Tabela 4 - Índice Geral de Consistência e Convergência dos Relatórios Fiscais das Capitais

APÊNDICE E – CHECK LIST

TABELA 5 - OBSERVAÇÕES REFERENTE AO CHECKLIST DO 1º AO 5º BIMESTRE DO RREO

Checklist para Análise dos Relatórios do RREO 1º ao 5º Bimestre		NOTA	NOTA MÁXIMA
1	Balanço Orçamentário		2
2	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção		2
3	Demonstrativo da Corrente Líquida		2
4	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias		2
5	Demonstrativo do Resultado Nominal		2
6	Demonstrativo do Resultado Primário		2
7	Demonstrativo dos Restos a pagar ao Poder e ao Órgão		2
8	Demonstrativos das Receitas e Operações de Crédito e Despesa de Capital		2
9	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores		2
10	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos		2
11	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas		2
12	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária		2
TOTAL			24

Fonte: Elaborada pelo autor

TABELA 6 - OBSERVAÇÕES REFERENTE AO CHECKLIST DO 6º BIMESTRE DO RREO

Checklist para Análise dos Relatórios do RREO 1º ao 5º Bimestre		NOTA	NOTA MÁXIMA
1	Balanço Orçamentário		2
2	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção		2
3	Demonstrativo da Corrente Líquida		2
4	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias		2
5	Demonstrativo do Resultado Nominal		2
6	Demonstrativo do Resultado Primário		2
7	Demonstrativo dos Restos a pagar ao Poder e ao Órgão		2
8	Aplicação mínima de 25% da receita resultante de impostos proveniente de transferências. A observância do limite é anual		2
9	Demonstrativos das Receitas e Operações de Crédito / Despesas de Capital		2
9.1	A Regra de Ouro foi estabelecida pela Constituição Federal		2
10	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores		2
11	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos		2
12	Aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde 15% (aplicação mínima)		2

13	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas		2
13.1	O total das despesas de caráter continuado derivado do conjunto das parcerias já contratadas não poderá exceder, no ano anterior, 5% da RCL.		2
14	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Traz informações simplificadas.		2
	TOTAL		32

Fonte: Elaborada pelo autor

TABELA 7 - OBSERVAÇÕES REFERENTE AO CHECKLIST DO RGF – CONVERGÊNCIA

Checklist para Análise dos Relatórios do RGF Convergência		NOTA	NOTA MÁXIMA
1	Inclui quadro: Demonstrativo da Despesas com Pessoal		2
2	Inclui quadro: Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida		2
3	Inclui quadro: Demonstrativo da Garantia e Contra garantia de valores		2
4	Inclui quadro: Demonstrativo das Demonstrações de Crédito		2
5	Inclui quadro: Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar		2
6	Inclui quadro: Demonstrativo Simplificado do Relatório da Gestão Fiscal		2
	TOTAL		12

Fonte: Elaborada pelo autor

TABELA 8 - OBSERVAÇÕES REFERENTE AO CHECKLIST DO RGF – CONSISTÊNCIA

Checklist para Análise dos Relatórios do RGF Consistência		NOTA	NOTA MÁXIMA
1	Percentual com Despesa com Pessoal		2
2	Percentual da Dívida Consolidada sobre a RCL		2
3	Percentual com Garantias e Contragarantias de Valores sobre a RCL		2
4	Percentual com Operações de Crédito sobre a RCL		2
	TOTAL		8

Fonte: Elaborada pelo autor