

**FUCAPE PESQUISAS, ENSINO E PARTICIPAÇÕES LTDA FUCAPE
RJ**

ÉRICA RAMOS DE ALBUQUERQUE

**DETERMINANTES DA RESSALVA DA DECLARAÇÃO DO
CONTADOR NOS PODERES JUDICIÁRIO E LEGISLATIVO DA
UNIÃO**

**RIO DE JANEIRO
2018**

ÉRICA RAMOS DE ALBUQUERQUE

**DETERMINANTES DA RESSALVA DA DECLARAÇÃO DO
CONTADOR NOS PODERES JUDICIÁRIO E LEGISLATIVO DA
UNIÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Pesquisa, Ensino e Participações LTDA - Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Dr. Danilo Soares Monte-mor

**RIO DE JANEIRO
2018**

ÉRICA RAMOS DE ALBUQUERQUE

**DETERMINANTES DA RESSALVA DA DECLARAÇÃO DO
CONTADOR NOS PODERES JUDICIÁRIO E LEGISLATIVO DA
UNIÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Pesquisa, Ensino e Participações LTDA - Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis na área de concentração de Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Aprovada em 11 de maio de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr.: DANILO SOARES MONTE-MOR

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
- FUCAPE

Prof. Dr.: DANIEL MODENESI DE ANDRADE

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
- FUCAPE

Prof. MSc.: RAFAEL DINO A MANN MEDEIROS

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
- FUCAPE

À minha querida mãe, por todo esforço,
dedicação e renúncia da própria vida por amor
aos filhos.

Te amo **MAINHA**.

AGRADECIMENTOS

A meu bom Deus, pelo dom da Vida e por sempre cuidar de mim enviando anjos “amigos” em todos os momentos em que preciso de sua ajuda.

Às minhas amigas/irmãs cariocas Tatiane Silva, Patrícia Chirico e Cláudia Beiro por todo apoio logístico no Rio, todo carinho, amor e companheirismo que sempre tiveram comigo, vocês são um presente que a vida me deu. Gratidão!!!!

À minha amada Mainha, que com suas palavras “estou dando para vocês o que eu não tive”, sempre me estimulou a ir além, a buscar novos caminhos sempre pautados no trabalho, honestidade e determinação. Tudo que sou devo a VOCÊ!!!

À minha amada irmã, Emanuelle Albuquerque, e ao meu cunhado, Frederico Roberto, por todo o apoio e incentivo, comprovando que quando existe amor, carinho e cuidado, os kms de distância não importam, pois a presença sempre é sentida.

À turma de Pública se tornou uma família que está vencendo todos os obstáculos na irmandade e companheirismo. Gratidão, meus irmãos, por toda a convivência e o aprendizado. A vocês: Allan, Dayse, Edno, Girleny e Paulo. Ahhh, e não poderia deixar de incluir neste grupo seletíssimo, o meu amigo Leonardo Nascimento, super, mega elétrico, inteligentíssimo e de um coração bondoso, sempre disposto a ajudar.

Ao meu professor e orientador Danilo Soares Monte-mor, por todos os conhecimentos transmitidos e por aceitar minha solicitação de orientação num momento que eu estava tão desesperada. Obrigada pelo coração educador e comprometido com o desenvolvimento do ser humano.

À minha equipe maravilhosa da SEACO! Não poderia deixar de agradecê-los por todo o apoio e o incentivo, nas minhas idas e voltas ao Rio, nos momentos de cansaço e de stress. Gratidão!!!! Vocês são a melhor equipe que o STM já viu!!!!

Ao Superior Tribunal Militar (STM) representado pelo Secretário de Controle Interno, Valdemir Regis e a Coordenadora Rita de Cássia pelo incentivo e contribuição para realização deste sonho, além da Diretoria de Pessoal, nas pessoas da Ana Cristina e da Mônica Magalhães, que por meio do projeto de capacitação incentiva e estimula o aprimoramento dos servidores deste tribunal.

Aos meus irmãos de coração: Flavio Carlos por sempre estar presente me ajudando e amparando em todos os momentos da minha vida, gratidão infinita, sem seu apoio não teria conseguido concluir e ao Carlos Roberto, por toda atenção disponibilizada nesta reta final, estar em Maceió fez toda diferença, rsrsrs.

RESUMO

O presente estudo objetivou identificar os fatores determinantes para a ressalva nas declarações dos contadores quando da prestação de contas dos administradores públicos dos Poderes Judiciário e Legislativo da União para composição do Relatório de Gestão no período de 2010 a 2014. Pelo método PROBIT, os resultados revelam que são determinantes para a emissão de uma declaração com ressalvas as restrições contábeis e ao gênero do contador (feminino); já a adoção dos procedimentos de depreciação e o tamanho do órgão, medido pelo orçamento fixado na LOA, são determinantes que aumentam a probabilidade de declaração plena, ou seja, declaração sem ressalvas. A adoção das variáveis da amortização, elaboração de notas explicativas e publicidade do Relatório de Gestão não tiveram significância no modelo estudado. Contudo, tal resultado gera um alerta, visto que se pode inferir que a adoção ou não das variáveis em pauta não interferem positivamente nem negativamente no julgamento profissional do contador para a emissão da declaração. Este fato reforça o Acórdão 1.338/2014 do TCU que relaciona a baixa confiabilidade deste documento diante da auditoria externa, já que diversos órgãos têm problemas nas prestações de contas e tal fato não é evidenciado pelo contador do órgão.

Palavras-chave: Declaração do contador. Restrições contábeis. Contador responsável. Depreciação e amortização.

ABSTRACT

This study aimed to identify which are the determinants factors of the accountant's qualified opinion on the Public Financial Statements, when analyzing the Statements of the Union's Judiciary and Legislative Branch, mainly in terms of the composition of the Management Report in the period from 2010 to 2014. By the PROBIT method, the results had revealed that the determinants for the accountant's qualified opinion are the accounting restrictions and the female gender of the accountant. Otherwise, the adoption of depreciation procedures and the size of the agency, as measured by the budget established in the Budget Law, are determinant factors that increase the probability of an unqualified opinion on the statement. The adoption of variables such as amortization, disclosure notes and the Management Report's disclosure have not been significant in the model studied. However, this result is worrisome given an alert, since it can be inferred that the adoption or not of the variables discussed do not interfere, neither positively nor negatively, in the professional judgment of the accountant for the issuance of the declaration. This fact reinforces the Audit Court Judgment n 1.338/2014, which relates the low reliability of the Management Report to the external audit, since several agencies have accountability matters and this fact have been not evidenced by the accountant of the agencies.

Keywords: Accountant's statement. Accounting restrictions. Accountant. Depreciation and amortization.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AICPA - Americano de Contadores Públicos Certificados
BGU – Balanço Geral da União
CCONT – Coordenação Geral de Contabilidade da União
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CGU - Controladoria Geral da União
CNJ – Conselho Nacional de Justiça
CONARQ – Consulta Arquivos gerados fora do SIAFI
CONCONTIR – Consulta Contas Irregulares
CONDESAUD - Consulta de Auditores Contábeis
CONINCONS – Consulta Inconsistência – outros
DNIT - **Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes**
DOU – Diário Oficial da União
FMI - Fundo Monetário Internacional
IFAC - International Public Sector Accounting Standards
IPSAS – International Public Sector Accounting Standards
LOA – Lei Orçamentária Anual
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF – Ministério da Fazenda
MPOG - Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão
NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade – Normas Técnicas do Setor Público
NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
RCPGs - Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
RGF – Relatório de Gestão Fiscal
SCF – Sistema de Contabilidade Federal
SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira
SOF – Secretaria de Orçamento Federal
STN- Secretaria do Tesouro Nacional
TCU – Tribunal de Contas da União
UGs - Unidades Gestoras

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1	10
1 INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 2	14
2 REVISÃO DE LITERATURA E DESENVOLVIMENTO DE HIPÓTESES.....	14
2.1 DECLARAÇÃO DO CONTADOR.....	14
2.2 INFORMAÇÃO CONTÁBIL	16
2.3 A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	18
2.4 VARIÁVEIS ESTUDADAS E HIPÓTESES DE PESQUISA	21
2.4.1 Restrições contábeis	21
2.4.2 Depreciação e amortização	24
2.4.3 Notas explicativas (NE)	26
2.4.4 Divulgação do relatório de gestão no site da entidade	28
2.4.5 Gênero do contador	30
2.4.6 Tamanho do órgão (valor fixado na LOA).....	31
CAPÍTULO 3	33
3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	33
3.1 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS	33
3.2 MODELO DE REGRESSÃO PROBIT.....	38
Capítulo 4	35
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	35
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	43
4.2 RESULTADO DO PROBIT E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	45
Capítulo 5	43
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS.....	53

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

As informações contábeis são geradas pelos contadores, configurando-se como norteadoras para o planejamento dos gastos públicos, prestação de contas e para avaliação da saúde da gestão fiscal do país por organismos internacionais. Dessa forma, a má atuação do contador, a falta de cuidado, análise ou atualização no tratamento destas informações, poderão acarretar prejuízos às empresas, aos órgãos governamentais e à sociedade (LEMES, 2015).

A atuação do profissional contábil impacta diretamente na qualidade e da informação contábil e na fidedignidade de seus registros. Na área governamental, o contador se compromete com o seu julgamento profissional por meio de um documento oficial, chamado “Declaração do Contador”, informando se o órgão ao qual é responsável está cumprindo ou não às normas e legislações vigentes aplicados às demonstrações contábeis no setor público (BRASIL, 2010).

A declaração inverídica do contador público sobre a realidade patrimonial do órgão poderá tendenciar a auditoria externa, realizada pelo Tribunal de Contas da União - TCU. Ao emitir um parecer incorreto sobre as contas do órgão, além do fornecimento incorreto de outras informações contábeis e fiscais que estejam vinculadas a estes demonstrativos financeiros irreais, no entanto, tal situação foi identificada no Acórdão TCU n 1.338/2014 onde órgãos relevantes do governo federal não declararam inconsistências contábeis graves existentes nos seus balanços, impactando, o Balanço Geral da União e influenciando de forma negativa

os controles que são realizados após a emissão desta “Declaração” contribuindo com a conclusão de que não há problemas contábeis na respectiva unidade gestora (TCU, 2014c).

Logo, a Declaração do Contador, como parte integrante das prestações de contas anuais ao TCU influencia diretamente no resultado do julgamento das contas públicas. Podendo ocasionar julgamentos classificados como: regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou ilíquidáveis, além de acarretar determinações de cumprimento imediato para os órgãos e prejuízos, financeiros e judiciais, para seus responsáveis (BRASIL, 2010).

Diante da importância da Declaração do Contador como instrumento de controle da fidedignidade das informações contábeis apresentadas pelo governo federal, surge o seguinte questionamento para a pesquisa: **Quais determinantes influenciam a probabilidade de uma declaração do contador com ressalvas?**

Com base na questão formulada, definiu-se como objetivo geral desta pesquisa identificar quais os determinantes que influenciam a probabilidade de uma declaração do contador com ressalvas. Como objetivos específicos, tem-se: (i) identificar quais determinantes influenciam a declaração do contador com ressalvas e (ii) identificar quais determinantes interferem na declaração do contador sem ressalvas.

Estudos anteriores, como os de Bairral et al. (2010), ressaltam a importância da prestação de contas e seus níveis de evidenciação. Já os estudos de Santana Júnior et al. (2009), Cruz et al. (2010) e Graciliano e Fialho (2013) evidenciam os níveis da transparência da gestão e de *disclosure* nos portais das entidades públicas. Contudo, há carência de pesquisa acadêmica específica sobre o tema

declaração do contador como ato de controle interno, relacionando-se com a qualidade da informação contábil.

A respeito dos determinantes na área pública, identificaram-se alguns estudos relacionados à prestação de contas: VELTEN (2015) estudou a rejeição das prestações de contas dos municípios capixabas e RÁTIS (2013) pesquisou os determinantes para o atraso na divulgação das contas públicas anuais dos municípios do Espírito Santo.

Diante dessa realidade, o tema em pauta é extremamente inovador e desafiador. A inexistência de estudos anteriores fortalece sua relevância sobre quais determinantes influenciam a ressalva do contador no momento de julgamento profissional. Como contribuição acadêmica além dos determinantes que influenciam emissão de uma declaração, ter-se-á um modelo estatístico que poderá ser utilizado em pesquisas futuras sobre o tema.

O universo populacional desta pesquisa é composto por 73 (setenta e três) órgãos dos poderes Legislativo e Judiciário da União, incluindo neste o Ministério Público e a Defensoria Pública. A população foi limitada aos Poderes Judiciário e Legislativo devido à escassez de estudos nestes poderes, além da existência e importância do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) para a divulgação e padronização de informações do Poder Judiciário. O período de estudo foi o ano de 2010 a 2014, totalizando 357 observações válidas e o teste estatístico foi o modelo de regressão probit em painel.

Os testes confirmaram que as restrições contábeis registradas no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o gênero feminino do contador, o registro de depreciação e o tamanho do órgão são fatores determinantes para o

julgamento do contador, impactando ora de forma positiva, para inexistência de ressalvas, ora para o registro da declaração com ressalvas.

A presente dissertação é composta por esta introdução e mais quatro capítulos. O primeiro corresponde ao referencial teórico do tema; o segundo destaca os aspectos metodológicos; o terceiro apresenta a estatística descritiva e resultados da pesquisa; o quarto a conclusão do estudo.

Capítulo 2

2 REVISÃO DE LITERATURA E DESENVOLVIMENTO DE HIPÓTESES

2.1 DECLARAÇÃO DO CONTADOR

A declaração do contador é um documento formal onde o contador responsável pelo órgão/unidade gestora realiza seu julgamento profissional em relação à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e fatos da gestão com os princípios contábeis e com as normas de contabilidade aplicáveis que estão evidenciados no resultado anual dos órgãos públicos que são as demonstrações contábeis emitidas (BRASIL, 2017c).

O contador poderá emitir dois tipos de declarações, quais sejam:

A **Declaração Plena** deverá listar os demonstrativos e atestar que todos os demonstrativos contábeis previstos em lei (Lei n 4.320/1964 e n 6.404/1976) refletem a adequada situação orçamentária, financeira e patrimonial da Unidade Jurisdicionada e que estão de acordo com os princípios e as normas brasileiras de contabilidade.

A **Declaração com Ressalvas** deverá ser apresentado o ou os motivos, que na opinião do contador, impedem a emissão da declaração plena. (grifo nosso) (STN, 2017c).

A STN, como responsável pela contabilidade da união, realiza a consolidação das declarações para utilizar como base para a elaboração do BGU, que comporá a prestação de contas anual da presidência da República e será encaminhada para o TCU para julgamento de contas.

A declaração do contador, além de ser exigida pela STN, também é exigida pelo TCU como “parte integrante do Relatório de Gestão, para julgamento das

contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos” (BRASIL, 2010).

Os relatórios de gestão anuais são um dos mecanismos utilizados pela administração pública para concretizar a responsabilização dos atos públicos em relação à sociedade. Os mesmos são uma exigência normativa, de acordo com o artigo 70 da Constituição Federal Brasileira, aplicável a todas as entidades (públicas ou privadas) que gerem recursos públicos federais, no caso em pauta, e se constituem numa das peças primordiais do processo de prestação de contas estabelecido pelos órgãos de controle (CGU, Controles Internos do Poder Judiciário e Legislativo e TCU).

Como conteúdo dos relatórios de gestão anual, são exigidas informações da gestão através de relatórios, pareceres e declarações. Compondo as declarações, pode-se encontrar a Declaração do contador, responsável pela unidade jurisdicionada atestando que os demonstrativos contábeis (balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e demonstração das variações patrimoniais) refletem a adequada situação orçamentária, financeira e patrimonial da unidade jurisdicionada.

Dentre as atividades necessárias pela equipe de auditoria para a realização de sua fiscalização, existem as representações formais, exigidas da administração e normatizadas pela NBC TA (R1) (BRASIL, 2016b) as representações formais são, de acordo com a referida norma, informações auto declaratórias que o auditor exige quando está realizando a auditoria financeira na entidade. Sendo assim, analogamente, pode-se inferir que a Declaração do Contador exigida pelo TCU aos órgãos públicos que lhe prestam contas é uma representação formal por parte da administração de cada órgão.

Para tanto, ainda de acordo com a NBC TA 580 (R1), a representação formal da administração evidencia que a mesma cumpriu sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante à adequada apresentação (BRASIL, 2016b). Logo, similarmente às respostas às indagações, as representações formais são evidências de auditoria, lembrando que evidência de auditoria é a informação usada pelo auditor para concluir o seu relatório de auditoria.

Neste contexto a declaração do contador enviada anualmente junto ao Relatório de Gestão é uma representação formal da administração e poderá ser utilizada como evidência em caso de realização de auditoria no referido órgão.

O Manual SIAFI que trata de assunto relacionado ao encerramento do exercício financeiro estabelece pontos relevantes que devem ser observados no momento da elaboração da declaração: a) **análises efetivadas nos demonstrativos**, b) **as restrições contábeis apontadas na conformidade do mês de dezembro**, e c) **Notas explicativas** (BRASIL, 2017a).

Considerando a importância das restrições contábeis, a normatização legal e as notas explicativas na elaboração da declaração do contador, foram criadas hipóteses com base nestes fatores.

2.2 INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A expansão da atividade comercial com a globalização fez com que estes pareceres e critérios de evidenciação contábil ultrapassassem fronteiras difundindo o objetivo principal da contabilidade, que é produzir informação útil para tomadas de decisões, por meio de reconhecimento, mensuração e evidenciação da situação

econômica (ativos e passivos), dos fluxos econômicos (receitas e despesas) e dos fluxos financeiros (recebimentos e pagamentos) (AQUINO E SANTANA, 1992).

Nesse contexto, segundo os referidos autores, é criado um convênio com o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) para a pesquisa e a emissão de pareceres sobre os princípios contábeis e os critérios de evidenciação das demonstrações contábeis.

Após a revolução industrial, outro fato econômico marcante para a transformação informacional da contabilidade foi o *crash* da Bolsa de Nova Iorque. Este desastre econômico desencadeou a maior necessidade de estabelecer adequados padrões contábeis internacionais e estimular a transparência das informações (SILVA, 2007).

A transparência das informações contábeis na área pública está ligada diretamente ao dever de prestar contas que os administradores de recursos públicos possuem, de modo que, neste contexto se insere a chamada *accountability*, que deve ocorrer de forma transparente, tempestiva e inteligível (OLIVEIRA et al., 2013).

A *accountability* é um instrumento de controle social, e para que haja a efetiva participação social, faz-se necessário que a administração pública proporcione a transparência devida para que a sociedade opine e participe de todas as decisões coletivas (NASCIMENTO et al., 2011).

Neste sentido, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) contribui de forma indireta no desenvolvimento socioeconômico. E seu legado só será percebido no longo prazo, através de ações realizadas pela gestão pública, tais como: o

controle de gastos, a mensuração e evidenciação dos custos públicos, além da *accountability* financeira pública (CHAN, 2010; GAMA et al., 2014).

Oliveira (1990) afirma que a informação contábil é imprescindível para a tomada de decisão, ajudando a reduzir o risco de incerteza e aumentando a qualidade da decisão, tudo isso com um custo de informação mais baixo. Nesse sentido, o fornecimento de informações e a prestação de contas na gestão pública são importantes não somente para o atendimento da legalidade formal, como também devido à necessidade da transparência dos atos do gestor público para com o cidadão e demais *stakeholders* vinculados ao setor público (BATISTA, 2012).

2.3 A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

As informações contábeis não são úteis se não forem confiáveis. A confiabilidade é uma qualidade da informação contábil, que pode ser modificada mediante critérios de identificação e de aplicabilidade. Sothe et al. (2014) afirmam que o reconhecimento da utilidade e da qualidade da informação contábil está presente nas características que a qualifica, dando-lhe um valor informacional.

As características que qualificam as informações contábeis no setor público brasileiro, atualmente, são definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) baseado nos padrões internacionais normatizados pela Federação Internacional de Contadores (IFAC). A IFAC foi fundada em 1977, com intuito de servir ao interesse público, fortalecer a profissão de contador no mundo e contribuir com o desenvolvimento de fortes economias internacionais (CFC, 2009).

Para a padronização das normas internacionais a IFAC possui um comitê responsável para os pronunciamentos relativos ao setor público chamado IPSASB e

desde 2001, vem padronizando normativos por meio dos *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Até 2010, as características qualitativas da informação contábil estavam elencadas como apêndice da norma internacional IPSAS 1. Contudo, desde 2014, com a aprovação da norma conceitual *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, estas características foram modificadas e ganharam um capítulo próprio da norma (IFAC, 2011).

Para a IFAC (2011), as características qualitativas da informação contábil fornecem uma garantia para os usuários sobre a qualidade da informação gerada nos relatórios contábeis e devem priorizar a qualidade da tomada de decisão e da prestação de contas. Desse modo, apresenta as seguintes características qualitativas da informação no setor público: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), responsável pela normatização contábil no país, criou, em 2008, 10 normas para o setor público inspiradas em regras internacionais emitidas pela IFAC.

A Resolução CFC nº 1.132/2008 (NBC T SP 16.5) estabeleceu características do registro e da informação contábil, mas foi revogada em 2016, sendo-lhe dada uma nova leitura baseada nas IPSAS. Resultou desse modo, a Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público (NBC TSP) Estrutura Conceitual (CFC, 2016).

A NBC TSP denominada Estrutura Conceitual evidencia que as características qualitativas da informação incluída nos Relatórios Contábeis de

Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) são “a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade” (CFC, 2016).

O Quadro 1, apresenta as características qualitativas da informação contida nas RCPGs.

A Estrutura Conceitual afirma que as características qualitativas devem funcionar de forma conjunta para fornecer informação útil nas demonstrações contábeis. Caso haja necessidade, o contador utilizará de subjetividade profissional para estabelecer o equilíbrio ou a escolha entre as características qualitativas, visando principalmente o objetivo da informação contábil (CFC, 2016).

Características Qualitativas	Definição
Relevância	As informações financeiras e não financeiras são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
Representação fidedigna	A informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.
Compreensibilidade	A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. Os RCPGs devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada.
Tempestividade	Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e tomada de decisão.
Comparabilidade	A Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
Verificabilidade	A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPGs representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

Quadro 1- Características qualitativas da informação contábil no setor público segundo Estrutura Conceitual

Fonte: NBC TSP Estrutura Conceitual (CFC, 2016).

A referida normatização fornece uma discricionariedade para o julgamento profissional em casos de conflito. Dessa forma, caberá ao contador responsável estabelecer o equilíbrio adequado entre as características que seja suficiente para atingir os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

2.4 VARIÁVEIS ESTUDADAS E HIPÓTESES DE PESQUISA

Nessa seção apresentam-se as variáveis selecionadas para esta pesquisa e as hipóteses desenvolvidas.

2.4.1 Restrições contábeis

A restrição contábil é a incidência de pelo menos uma das seguintes ocorrências: i) inconsistências ou desequilíbrios apresentados nas Demonstrações Contábeis; ii) as atividades fins do Órgão não estiverem espelhadas nas Demonstrações Contábeis; iii) existência de restrições contábeis identificadas no CONDESAUD; iv) não registro da Conformidade de Gestão ou alguma restrição nesta conformidade evidenciada pela unidade; e v) a existência de inconsistências que comprometam a qualidade e/ou a fidedignidade das informações contábeis (BRASIL, 2017).

As restrições contábeis são identificadas diariamente ao longo do mês de forma automática ou manual. O SIAFI possui controles internos de consistência, as equações contábeis, que verificam os lançamentos contábeis diários e conseguem identificar grande parte das ocorrências contábeis de forma automatizada. Com isso,

diariamente, o SIAFI fornece informações sobre a existência de problemas que poderão ser resolvidos até o fechamento do mês (BRASIL, 2017a).

Caso o SIAFI identifique a equação referente à ocorrência de uma inconsistência, a equipe contábil poderá promover os esforços necessários para sua regularização antes do fechamento mensal contábil e não sofrer com o registro das restrições no momento da conformidade contábil mensal. Contudo, caso essa ocorrência não seja regularizada, ela ficará registrado nos controles internos do SIAFI, chamado “Auditores Contábeis”, por meio da transação de consulta CONDESAUD, até que a situação seja solucionada.

Contudo, existem análises contábeis específicas que não são identificadas através dos Auditores Contábeis e deverão ser registradas manualmente pelo contador responsável no momento de realização da conformidade contábil mensal.

Craveiro e Albuquerque (2006) concluíram em sua pesquisa que, em regra, os registros de conformidade contábil manual guardam correlação com as ocorrências de restrições contábeis verificadas na transação Auditores Contábeis do SIAFI. Espera-se que exista uma influência positiva das restrições contábeis registradas na conformidade contábil de dezembro no sistema SIAFI e a declaração com ressalvas.

Essa hipótese é desenvolvida pelo fato de algumas restrições serem realizadas automaticamente no SIAFI e isso não requer qualquer julgamento ou análise por parte do contador, obrigando-o necessariamente a evidenciar a ressalva, visto que a restrição já está registrada no SIAFI.

O registro de conformidade mensal com ocorrências contábeis indica a existência de restrições contábeis que são classificadas como: de Alerta ou de

Ressalva. As restrições classificadas como Alerta, evidenciam a ocorrência da impossibilidade de conciliação para verificação da veracidade dos registros, como por exemplo, a falta de envio de um Relatório de Movimentação de Bens Móveis (RMB). No caso, das restrições classificadas como Ressalva, indicam a ocorrência contábil que os demonstrativos contábeis não refletem adequadamente a realidade, como, por exemplo, a falta de registro de depreciação ou a falta de registro de amortização (BRASIL, 2017a, p. 5).

Para alguns órgãos públicos, o único mecanismo de controle interno contábil adotado para atender às exigências do enfoque patrimonial das Normas Brasileiras de Contabilidade é a conformidade contábil, através do registro das restrições contábeis automáticas mensalmente. Bernardo (2014) afirma que o mecanismo por si só não é capaz de garantir a aplicação do enfoque patrimonial das novas normas, nem tampouco a confiabilidade das informações contábeis do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT).

O TCU, através do acórdão 1.274/2013, orientou todas as unidades setoriais que fazem parte do SCF justificassem a existência de restrições contábeis ao final do exercício financeiro, por meio da Declaração do Contador, com “o objetivo de estimular a correção dos problemas contábeis eventualmente existentes no decorrer do exercício a que se referem e de justificar a existência de casos remanescentes” (BRASIL, 2013, p.13).

Através do referido acórdão, o TCU conclui que a elevada quantidade de restrições indica a existência de problemas na contabilidade dos órgãos, o que, compromete a qualidade das informações contábeis constantes do SIAFI.

H₁: As restrições contábeis registradas influenciam a probabilidade de declaração com ressalva.

2.4.2 Depreciação e amortização

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP) 16.9 estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, e amortização, definindo-as da seguinte forma:

Depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

Amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado (BRASIL, 2008b, p. 2).

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP) 16.9 (BRASIL, 2008b) estabelece a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão no setor público, a partir do exercício financeiro de 2010, devendo ocorrer até que o valor contábil do ativo se iguale ao seu valor residual.

Especificamente na prestação de contas do BGU, em 2009, em relação à contabilização da depreciação, amortização e exaustão de itens do Ativo Permanente, foi apontado pelo órgão de fiscalização que apenas as empresas públicas e das sociedades de economia haviam registrado as depreciações. Infere-se, pois, que os bens dos demais órgãos e entidades que compõem o Balanço Patrimonial consolidado do BGU 2009 encontram-se superavaliados, em razão da ausência de registro da depreciação. Desse modo, o TCU (BRASIL, 2010) incluiu tal

omissão como objeto de ressalva por comprometer a correta evidenciação do patrimônio da União.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), como observado por Carvalho et al. (2012), dispõe que o registro contábil da depreciação equivale à variação patrimonial diminutiva de cada período e deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo, salvo também nos casos em que o registro fizer parte do custo de outros ativos, conforme IPSAS, devendo então ser inclusa no valor contábil desse bem.

Graciliano e Fialho (2013) observam que o cumprimento da NBC T 16.9 contribui para a correta avaliação dos bens públicos registrados na contabilidade pública à luz da Lei nº 4.320/64, e para evidenciação de demonstrativos que refletem a verdadeira realidade patrimonial do ente. Segundo eles, estranhamente, a administração pública passou mais de quarenta anos elaborando demonstrativos sem o registro das depreciações, gerando situações de superavaliação do patrimônio público.

Tedros et al. (2015), em sua pesquisa, testou a aplicação de métodos de depreciação nos dados extraídos do SIAFI, caso tal registro fosse realizado, e identificou que implicaria em significativo impacto no valor dessa conta patrimonial o seu registro e reconhecimento. Em conformidade com esse raciocínio, é esperado que o registro da depreciação pelo órgão indicasse uma evidenciação fidedigna do patrimônio do órgão público, diminuindo assim a probabilidade de ressalvas na declaração do contador.

Para Silva (2011), a obrigatoriedade de contabilização da diminuição patrimonial por depreciação, amortização ou exaustão promoverá mais eficiência

patrimonial, pois será possível visualizar, de forma confiável, a real capacidade econômica do imobilizado, sendo mensurável a capacidade de prestação de serviços públicos por determinado bem do imobilizado. Graciliano e Fialho (2013) afirmam, por sua vez, que o registro da depreciação e da amortização é um fato que influencia a composição patrimonial das entidades e implica na qualidade da tomada de decisão.

Apesar da escassez de estudos relacionados à depreciação e amortização na área pública, Viana et al. (2013), Passos, (2012) e Graciliano e Fialho (2013) evidenciam que estas estão sendo pouco praticadas pelos entes públicos, mas que a adoção das normas brasileiras aplicadas à contabilidade pública proporciona um forte impacto na gestão, traz uma melhor evidenciação do patrimônio público, confere bases mais sólidas e científicas aos fenômenos e às transações do setor. Para que se possa analisar este impacto nas declarações, foram desenvolvidas duas hipóteses:

H₂: Ao cumprir as NBCT 16.9, no que se refere ao registro da depreciação, diminui a probabilidade de declaração com ressalva.

H₃: Ao cumprir as NBCT 16.9, no que se refere ao registro da amortização, diminui a probabilidade de declaração com ressalva.

2.4.3 Notas explicativas (NE)

A pesquisa de Miranda et al. (2008) comprovou a dificuldade de compreensão dos relatórios produzidos pela contabilidade governamental. O referido estudo concluiu que as informações geradas pela contabilidade pública não são claras para a maioria dos cidadãos, independente do grau de escolaridade. Mesmo dentre

aqueles que consideram possuir um bom conhecimento em contabilidade, a compreensão dos demonstrativos que são produzidos é mínima.

Nesse sentido, corroborando com Souza (2015), as notas explicativas possuem um papel importante para atender essas necessidades de compreensão, contendo informações adicionais e complementares às demonstrações contábeis, sendo sua elaboração obrigatória tanto para o setor público quanto para o setor privado.

O MCASP estabelece que as notas explicativas possuam como objetivo facilitar a compreensão do usuário em relação às demonstrações contábeis, por isso devem ser claras, sintéticas e objetivas (BRASIL, 2016c).

O processo de convergência para as normas internacionais na área pública trouxe uma inovação, considerando que as notas explicativas compõem as demonstrações contábeis, sendo, pois, obrigatórias. Apesar desta exigibilidade, Meneses e Peter (2012) identificaram um baixo nível de divulgação das notas explicativas pelos entes federados, corroborando com os estudos anteriores de Platt Neto et al. (2004), Gallon et al. (2011) e De Benedicto et al. (2011).

Na área privada, pesquisadores como Malacrida e Yamamoto (2006) estudaram a existência de diferenças significativas entre o nível de evidenciação das empresas e a volatilidade do retorno das suas ações. Os autores constataram que as empresas com maior nível médio de evidenciação das informações contábeis apresentam menor volatilidade média dos retornos das ações. Assim, o aumento do nível de transparência e evidenciação de informações atende a dois dos mais importantes pressupostos da Governança Corporativa, que é a

transparência e a evidenciação, contribuindo para um menor grau de risco e um maior grau de confiabilidade.

O estudo realizado por Malacrida e Yamamoto (2006) na área privada pode ser utilizado em paralelismo ao setor público, se interpretarmos que o cidadão é o usuário da informação e que o grau de evidenciação aumenta a sua segurança, oferecendo-lhe maior confiabilidade. Com esta interpretação, a hipótese proposta é que a maior transparência das informações contábeis realizadas através de notas explicativas diminui a probabilidade de uma declaração do contador com ressalvas, já que todas as situações conflitantes estarão detalhadas e esclarecidas nas notas.

H4: Ao cumprir as NBCT 16.6, no que se refere à elaboração de notas explicativas, diminui a probabilidade de declaração com ressalva.

2.4.4 Divulgação do relatório de gestão no site da entidade

A instrumentalização da publicidade estabelecida como princípio constitucional brasileiro, no âmbito da prestação de contas dos administradores da área pública, fortalece no Brasil o controle social à medida que permite que o cidadão tenha liberdade de acesso às informações publicadas pelo Estado, aumentando a legitimidade da esfera de decisão política. Assim, segundo Perez (2009), o controle social é papel do cidadão e a omissão ou a ausência deste possibilita que a corrupção se estabeleça.

Graciliano e Fialho (2013) ressaltam que a transparência das informações da Administração Pública é a pedra angular para o controle social, tanto que, além da Constituição Federal, atualmente, estão vigentes a Lei da Transparência Pública (Lei

Complementar nº 131/2009) e a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) que tratam de temas ligados ao *disclosure* da gestão pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) considera instrumentos de transparência da gestão: i) os planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias. ii) as prestações de contas e o respectivo parecer prévio. iii) o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e, iv) o Relatório de Gestão Fiscal. A mesma lei, em seu artigo 48 determinada a ampla divulgação dos referidos instrumentos de transparência, inclusive por meios eletrônicos de acesso público, tais como a rede mundial de computadores (BRASIL, 2001a).

A LRF se aplica a toda à administração pública, ou seja, a todos os órgãos e entidades dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a todos os Tribunais de Contas e ao Ministério Público. Logo, a todos os administradores públicos destes órgãos e entidades que devam prestar contas são obrigados a dar publicidade a estes instrumentos de transparência.

Na União, a prestação de contas dos administradores públicos ao TCU é realizada por meio do chamado Relatório de Gestão. Contudo, em estudo realizado por Platt Neto et al. (2004), identificou-se que a entidade pública pesquisada possuía diversas limitações na divulgação das contas públicas da instituição com o uso da Internet, dentre elas: identificação parcial (incompleta) de demonstrativos e tabelas; ausência de notas explicativas; e não utilização do site Contas Públicas.

Apesar de os baixos níveis de divulgação encontrados em pesquisas anteriores e, recentemente, na pesquisa realizada por Bairral et al. (2015), conclui-se que a publicidade dos relatórios de gestão representa um incentivo social que,

quanto mais acessível a informação pública à sociedade, maior o comprometimento com a transparência e a responsabilização pública. Esse resultado é consistente com estudos internacionais anteriores de Zimmerman (1977) e Bakar e Saleh (2011).

Por fim, a divulgação do RG em site da entidade reflete o cumprimento legal da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que preceitua que as prestações de contas anuais, neste caso o Relatório de Gestão, são instrumentos de transparência fiscal, e sua transparência deverá ser assegurada mediante divulgação em meios eletrônicos de amplo acesso, afirmando um comprometimento com a transparência e a responsabilização pública (BRASIL, 2000).

Logo, é possível, que instituições mais transparentes tenham menor probabilidade de ressalvas na declaração do contador.

H₅: Ao cumprir a LRF no que se refere à transparência da prestação de contas, através da divulgação do Relatório de Gestão no site da entidade, diminui a probabilidade de declaração do contador com ressalva.

2.4.5 Gênero do contador

No decorrer dos anos, foram realizados diversos estudos (CHIN; CHI, 2008, HARDIES et al., 2010, GAVA; VIEIRA, 2008) sobre a influência do gênero do auditor e a opinião emitida por estes nos relatórios de auditoria.

Os estudos de Chin e Chi (2008) e Hardies et al. (2010) investigaram a associação entre o gênero do auditor e a emissão de um relatório de auditoria modificado. Os estudos concluíram que os auditores de sexo feminino são menos

suscetíveis a emissão de pareceres modificados e, também, menos propensos a emitir um parecer sobre a continuidade da atividade para as empresas com maiores dificuldades financeiras. Alguns estudos acrescentam que os auditores do gênero feminino podem considerar a não emissão de uma opinião modificada, porque são mais avessos ao risco do que os auditores do sexo masculino (HARDIES et al., 2010).

Gava e Vieira (2008) confirmaram as evidências empíricas de que os homens são mais tolerantes ao risco do que as mulheres. É praticamente pacificado que o ser humano não age tão somente de forma racional e que as suas decisões e atitudes quase sempre possuem caráter psicológico, em que se analisam os resultados gerados por suas decisões. Questionamentos relativos à: perda, ganhos, risco, retorno, fracasso, excesso de confiança etc., podem induzir suas escolhas, como afirmam Lucena et al. (2009).

Com isso, a hipótese pretendida neste estudo refere-se à maior propensão ao risco para o gênero masculino em detrimento do gênero feminino. Correlaciona-se, desse modo, o resultado destes estudos com a hipótese de que os contadores responsáveis do sexo masculino são mais propensos a emitir declaração com ressalvas que o gênero feminino.

H₆: Existe uma maior propensão do contador do gênero masculino a emitir um parecer sem ressalvas.

2.4.6 Tamanho do órgão (valor fixado na LOA)

As normas de contabilidade brasileiras, privadas e públicas, desde 2007, têm enfrentado diversas modificações em sua normatização para convergência ao

padrão internacional. Na pesquisa de Lima et. al. (2010), empresas (i) maiores, (ii) mais expostas ao mercado internacional e (iii) que possuem maiores necessidades de financiamento são mais propensas a adotarem os novos dispositivos, de se adaptem as novas práticas contábeis, pois possuem mais incentivos em relação àquelas que não os possuem. Zonatto (2011) também concluiu que o tamanho da instituição interfere diretamente nos índices que explicam a aderência as normas internacionais.

Na área pública, não existem estudos que correlacionem diretamente o tamanho do órgão à incorporação das novas práticas contábeis e/ou maior aderência às práticas contábeis vigentes. Contudo, na gestão pública, maior capacidade orçamentária, quer dizer: maiores valores fixados na LOA do órgão público, e este se correlaciona com uma maior capacidade de implementar políticas e ajustes necessários a adaptações. Pode-se criar a hipótese que o tamanho do órgão público (Valor Fixado LOA anual) diminui a probabilidade de existência de declarações com ressalvas.

H₇: Quanto maior o tamanho do órgão menor a probabilidade da declaração com ressalvas.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

Esta pesquisa emerge a questão de identificar quais os determinantes que influenciam a probabilidade de uma declaração do contador com ressalvas. Na busca por respostas de tal questionamento, foi escolhido o método de regressão, a fim de testar se fatores tais como: a quantidade de restrições contábeis registradas em dezembro, a adoção da depreciação, a adoção da amortização, o tamanho do orçamento fixado na Lei Orçamentária Anual (LOA), a elaboração de Notas Explicativas, a publicação do Relatório de Gestão em site próprio e o gênero do contador estão relacionados ou influenciam, com maior ou menor probabilidade, as ressalvas nas declarações emitidas.

Logo, o universo populacional desta pesquisa é composto por 73 (setenta e três) órgãos dos poderes Legislativo e Judiciário da União, incluindo neste o Ministério Público e a Defensoria Pública que prestam contas anuais ao Tribunal de Contas da União. A população foi limitada aos Poderes Judiciário e Legislativo devido à escassez de estudos nestes poderes, além da existência e importância do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) para a divulgação e padronização de informações do Poder Judiciário. Outro fato que corrobora com a escolha é que por conta da independência dos poderes os órgãos dos poderes legislativo e judiciário mantêm Sistemas de Controle Interno independentes. Sendo assim, cada Tribunal Superior, Câmara Federal, Senado Federal, Tribunal de Contas da União e

Ministério Público da União possui unidades administrativas de controle interno, reforçando diretamente a fiscalização interna nas referidas unidades.

O período de estudo foi o ano de 2010 a 2014, a escolha do período de análise teve como data corte inicial o ano de 2010, por ser o ano inicial de obrigatoriedade dos cumprimentos legais vinculados às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, ao MCASP e às determinações do Manual SIAFI. A finalização temporal, por sua vez, foi limitada ao ano de 2014, visto que, a partir do ano de 2015, as declarações não estavam disponíveis no site do TCU, nem nos portais individualizados de cada unidade.

Em relação aos anos de 2015 e 2016, os dados foram solicitados ao TCU por meio da Lei de Acesso a Informação, contudo, a resposta dos dados solicitados não foi realizada dentro do período exequível para este estudo.

A coleta de dados foi realizada por meio de consultas individualizadas aos Relatórios de Gestão, enviados anualmente para o TCU, para cumprimento da *accountability* horizontal, que se refere à prestação de contas dos administradores públicos dos Poderes Legislativo e Judiciário ao TCU.

Os dados para esta pesquisa não são disponibilizados de forma consolidada, o que dificultou bastante a coleta de dados. Buscou-se, então, diversas fontes, como o portal do TCU, os portais das unidades cujos Relatórios de Gestão estavam em Processamento, o extrator de dados do SIAFI operacional, além da ferramenta Tesouro Gerencial.

Quanto à publicidade da informação, apenas a Declaração do Contador é de acesso geral à população; os outros dados utilizados nesta pesquisa coletados pelo

SIAFI não são de domínio público, o que requereu a autorização da Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central de contabilidade, para a consulta, extração de dados e a publicação dos valores de forma estatística. A autorização foi concedida, além da instrução de comandos específicos para a extração de dados.

Sendo assim, os dados referentes à declaração do contador foram retirados do site do TCU, na seção de contas anuais, e acessando individualmente cada Relatório de Gestão para consulta da declaração emitida por cada contador responsável. Nesta ocasião, foram catalogados os nomes de cada contador responsável assinante da declaração para definição do gênero do contador.

Os dados referentes aos registros contábeis (amortização e depreciação) foram obtidos através de consultas no Tesouro Gerencial, por meio consulta construída, por órgão superior e unidade gestora, com filtro para as contas contábeis de depreciação e amortização e suas específicas de Bens móveis e intangível, em cada ano pesquisado, para captura dos referidos lançamentos.

Os dados referentes às restrições registradas na conformidade contábil no mês de dezembro pela unidade jurisdicionada foram retirados diretamente do SIAFI operacional através do comando específico extrator. A extração só é realizada por pessoas/servidores habilitados no SIAFI, com nível de acesso 9. A partir disso se acessa > CONARQ e seleciona “siafi-conformidade-cont-orgao-ug”, filtrando órgão, Unidade Gestora (UG) e período solicitado. Como o módulo Siafi é anual, a pesquisa foi realizada ano a ano, por unidade.

Os valores referentes ao tamanho da unidade gestora foram retirados do SIAFI operacional, da conta contábil específica que registra os valores fixados na LOA. Estes valores são registrados pela chamada fita SOF (Secretaria de

Orçamento e Finanças), com informações incorporadas ao SIAFI via sistema do Ministério do Planejamento, conforme valores evidenciados no Apêndice c.

A coleta de dados sobre a elaboração de notas explicativas partiu da premissa de que as notas são parte integrante das demonstrações contábeis e sua elaboração deve compor o Relatório de Gestão, visto que este é o instrumento de prestação de contas dos administradores públicos. Sendo assim, no momento de coleta de dados das declarações dos contadores de cada unidade ano a ano, também foi observada a existência ou não das notas explicativas no conjunto de informações prestadas ao TCU. Logo, a inexistência das notas foi interpretada como não elaboração.

Os valores referentes ao tamanho do órgão foram baseados no valor fixado na LOA. Tais valores foram retirados de conta contábil específica do SIAFI. A referida conta recebe lançamentos diretamente do Ministério do Planejamento no momento de sua aprovação anual.

A coleta de informações sobre a publicação dos Relatórios de Gestão foi realizada individualmente em cada homepage, verificando-se unicamente a divulgação da informação através deste meio eletrônico de informação.

Sendo assim, para o período de 2010 a 2014, coletadas informações de 73 unidades, ao longo de 5 anos, totalizando 365 observações. Das observações foram identificadas 08 unidades sem registro de dados na conformidade contábil e foram excluídas para a rodagem dos dados. Sendo assim, com as exclusões no momento de rodar o sistema, restaram para a realização do teste 357 observações no modelo 1 e 2.

3.2 MODELO DE REGRESSÃO PROBIT

Para Figueira (2006), a modelagem usando regressão Probit é muito útil para situações nas quais se deseja estar apto a prever a presença ou ausência de uma característica ou resultado, baseado num conjunto de variáveis preditivas, sendo a variável dependente do tipo dicotômica. A variável Y , nesse caso, geralmente é codificada pelos valores 0 e 1 como sendo a ausência ou presença da característica em estudo.

O modelo Probit utiliza o seguinte formato matemático:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X$$

Neste caso, o modelo Probit usa uma função de densidade acumulada normal, considerando a probabilidade P da i -enésima emissão de parecer com ressalva ou não, varia de acordo com o índice não observável I composto por diversas variáveis, dada por: $Y = 1$ para parecer com ressalvas e 0, caso contrário. β são os parâmetros da equação e X é um vetor contendo as variáveis explicativas.

Assim, nesta pesquisa, iremos estimar o seguinte modelo:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 Amortização + \beta_2 Depreciação + \beta_3 NE + \beta_4 Poder + \beta_5 Restrição + \beta_6 Gênero + \beta_7 RG + \beta_8 Tamanho + \varepsilon$$

No Quadro 2 estão relacionadas todas as variáveis utilizadas e suas descrições.

Hipótese	Variáveis	Construto	Sinal Esperado	Proxy
Y	Declaração Contador	Emissão da Declaração do Contador sem ressalvas (plena) ou com ressalvas		Variável Dummy (d= 0 sem ressalvas/ plena) (d= 1 com ressalvas)
H1	Restrição Contábil	Restrições Contábeis registradas na Conformidade Contábil de Dezembro da UJ	(+)	Variável Contínua Qtde de restrições contábeis em dez
H2	Depreciação	Saldo Contábil Registrado na Conta de Depreciação em dezembro de cada ano	(-)	Variável Dummy (Y= 0 não existe registro) (Y= 1 existe registro)
H3	Amortização	Saldo Contábil Registrado na Conta de Amortização em dezembro de cada ano	(-)	Variável Dummy (Y= 0 não existe registro) (Y= 1 existe registro)
H4	Notas Explicativas (NE)	Elabora Notas Explicativas que integram as Demonstrações	(-)	Variável Dummy (Y= 0 não publica) (Y= 1 publica)
H5	Relatório de Gestão (RG)	Divulgação do Relatório de Gestão em site da própria entidade (Prestação de Contas Anual)	(-)	Variável Dummy (d= 0 não publica) (d= 1 publica)
H6	Gênero	Contador Responsável pela emissão da Declaração é do gênero feminino ou masculino	(-)	Variável Dummy (d= 0 Masculino) (d= 1 Feminino)
H7	Tamanho do Órgão	Tamanho do órgão representando pelo valor fixado na LOA de cada ano	(-)	Variável contínua Valor fixado LOA
	Poder	Individualização dos resultados por Poder		Variável Dummy (d= 0 Judiciário) (d= 1 Legislativo)

Quadro 2 - Variáveis utilizadas no Modelo

Nota: Elaboração própria.

Cabe destacar que a análise das estimativas do Probit se tornam complexas. Assim, a análise do efeito marginal seria mais relevante, em que uma variação em 1% em x provocará uma variação $\beta 1\%$ em y (WOOLDRIDGE, 2002; GUJARATI E PORTER, 2011).

Em modelos lineares, como a regressão múltipla, os coeficientes estimados medem a modificação no valor da variável dependente para cada unidade de variação ocorrida na variável independente (variável explicativa). Nesses modelos, os resultados da variável dependente poderiam ser valores menores que zero e maiores que um. Já na regressão Probit, como os resultados da variável dependente permitem interpretações em termos de probabilidade e em classificação de categorias, os valores assumidos estão dentro de um intervalo compreendido entre zero e um, e os coeficientes de cada variável explicativa podem exercer influência sobre o logaritmo da razão de chance, sobre a própria razão de chance e sobre as probabilidades, não afetando a variável dependente (CORRAR et al., 2009).

Para medir o efeito de uma variação unitária de determinada variável independente sobre o logaritmo da razão de chance, basta observar o valor e o sinal do coeficiente dessa variável. Se o sinal for positivo, o logaritmo da razão de chance aumentará. Se o sinal for negativo, o logaritmo da razão de chance diminuirá (CORRAR et al., 2009).

Essa natureza não linear da regressão Probit deve-se ao método da máxima verossimilhança, que converte os valores observados em razão de chance e, em seguida, transforma essa razão de chance em uma variável de base logarítmica.

Segundo Hair et al. (2005), o método da máxima verossimilhança é um recurso iterativo que identifica os coeficientes necessários à estimação da probabilidade máxima de um evento ocorrer. Se o coeficiente for positivo, a probabilidade aumenta. Se o coeficiente for negativo, a probabilidade diminui. Assim, percebe-se que os sinais dos coeficientes indicam se as variações das variáveis

explicativas produzem efeitos positivos ou negativos nas probabilidades de ocorrer um parecer com ressalvas.

Antes mesmo de considerar essa avaliação dos resultados, é preciso avaliar se as variáveis são significativas. Na estatística, para que uma variável tenha relevância dentro do modelo, ele precisa ter o valor de p (sig.) menor ou igual a 0,01, 0,05 e 0,10. Toda variável que gera um valor de p (sig.) maior que 0,10 não pode ser considerada para análise (WOOLDRIDGE, 2002; GUJARATI E PORTER, 2011).

O motivo principal que levou ao uso da regressão Probit neste trabalho foi a não dependência de pressupostos rígidos. Conforme Hair et al. (2005), a aplicação do modelo Probit dispensa o pressuposto da homogeneidade da variância e a normalidade dos erros.

Capítulo 4

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa conformes diretrizes mencionadas. Primeiramente serão apresentadas as análises descritivas dos grupos de variáveis discretas por frequência das declarações, depois a exposição da média, desvio-padrão e mediana das variáveis discretas separadas por grupos de declarações com e sem ressalvas e finalizando este núcleo de informações têm-se o teste de correlação das variáveis. A amostra total contempla 365 observações no período de 2010 a 2015, contudo, destas 8 foram excluídas por não possuírem todos os dados para rodar o modelo, restando assim, 357 observações para o estudo.

Por fim, os resultados da regressão probit em painel possuem dois modelos testados, o modelo 1 refere-se aos dados balanceados e o modelo 2 ao total de dados coletados completos.

Foram realizados dois testes, visto que, a total de dados coletados não eram balanceados podendo inferir no poder preditivo dos resultados. Com isso, será observado nos resultados abaixo que o modelo balanceado, modelo 1, se ajustou de forma mais equilibrada aos grupos das variáveis estudadas. Enquanto o modelo 2, não balanceado, teve valor preditivo muito pequeno quando relacionado as declarações com ressalvas.

Entenda-se como modelo 1, a utilização de dados balanceados, ou seja, mesmo número de resultados para o modelo, sendo as 73 classificadas como 1

(declaração com ressalvas) apuradas originalmente e outras 73 declarações classificadas como 0 (declaração sem ressalvas) escolhidas aleatoriamente dentre as 284 observações válidas.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Com o intuito de compreender o perfil dos grupos formados pelas declarações com e sem ressalvas, a Tabela 1 que expõe a distribuição de frequência das variáveis por grupo de declaração.

Observa-se a quantidade de declaração com ressalvas apresentada durante o período, totalizando 74, chegando a 20,27% das declarações. As contadoras emitiram mais declarações com ressalvas que os homens, equivalendo a 51,35% das declarações.

TABELA 1 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS DISCRETAS POR GRUPO DE DECLARAÇÃO

Variáveis		Sem Ressalvas 291 = 79,73%		Com Ressalvas 74 = 20,27%	
Gênero	Masculino	179	61.51%	36	48.65%
	Feminino	112	38.49%	38	51.35%
Depreciação					
	Lançamento não existente	6	2.06%	4	5.41%
	Lançamento existente	285	97.94%	70	94.59%
Amortização					
	Lançamento não existente	239	82.13%	63	85.14%
	Lançamento existente	52	17.87%	11	14.86%
Notas Explicativas					
	Não elabora	277	95.19%	70	94.59%
	Elabora	14	4.81%	4	5.41%
Relatório Gestão					
	Não pública	75	25.77%	18	24.32%
	Pública	216	74.23%	56	75.68%
Poder					
	Judiciário	277	95.19%	73	98.65%
	Legislativo	14	4.81%	1	1.35%

Fonte: Elaborado pela autora

Pode-se observar que os lançamentos de depreciação são comuns nos dois tipos de declarações. Já no que se trata da amortização, apesar de ser um item de

transparência de gestão e impactar na fidedignidade dos registros contábeis, são poucos os lançamentos desta rubrica, chegando ao patamar de 82,13% de não registro nas declarações plenas e a 85,15% de não registro nas declarações com ressalvas.

Os órgãos também não têm por hábito emitirem notas explicativas, pois em 95,19% das declarações sem ressalvas não havia tal emissão. Já para as declarações com ressalvas, este percentual é menor, com 94,59%. O poder judiciário é o órgão que apresenta maior quantidade de declarações com ressalvas.

Em média, ocorreram 0,83 declarações com restrição dentre o grupo apurado (Tabela 2). Cabe destacar que as declarações com ressalvas apresentaram maiores restrições, em média 1,70, com mediana de 1 indicando que mais da metade dos órgãos que tiveram ressalvas apresentam algum tipo de restrição.

TABELA 2 - ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS CONTÍNUAS

Declaração	Soma	Média	Mediana	Máximo	Mínimo	Desvio padrão	CV
Sem Ressalvas							
Restrição	177	0,612	0	19	0	1,845	3,012
Tamanho		640.988	222.079	7.245.741	29.099	1.077.785	1,681
Com ressalvas							
Restrição	126	1,7027	1	14	0	2,130	1,251
Tamanho		4.07.938	234.204	3.345.242	48.631	475.195	1,164
Total							
Restrição	303	0,8347	0	19	0	1,953	2,340
Tamanho		593.479	224.020	7.245.741	29.099	989.211	1,666

Nota: CV refere-se ao coeficiente de variação. Dados coletados entre os períodos de 2010 a 2014. Os valores informados para as Restrições estão expressos em unidades e para o Tamanho do Órgão estão expressos em milhares. Valor de mínimo e máximo é por período.

Fonte: Elaborado pela autora.

Podem-se observar pela mediana que os menores órgãos em volume de orçamento foram os que apresentaram menor média de restrições. Neste contexto, o maior volume em orçamento pode estar associado a declarações com ressalvas, além de apresentarem um volume considerado de restrições. Analisando os dados

mais profundamente, constata-se que o Tribunal Regional Federal da 1ª Região foi a que apresentou o maior número de restrições, totalizando 52. Este mesmo órgão foi o que apresentou o maior número de restrições em um único período, totalizando 19 no ano de 2013. Na Tabela 3 é possível visualizar a correlação entre as variáveis utilizadas na pesquisa.

TABELA 3 - CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS

Variáveis	Y	Restrições SIAFI	Depreciação	Amortização	NE	RG	Gênero	Poder
Y	1							
Restrições SIAFI	0,2280	1						
Depreciação	-0,0959	0,0143	1					
Amortização	-0,0336	-0,0784	0,0742	1				
Nota Explic.	0,0101	-0,0399	0,0371	-0,1067	1			
RG	0,0089	0,142	0,0702	0,118	0,0453	1		
Gênero	0,0931	0,0743	0,0994	0,0414	0,1959	-0,0537	1	
Poder	-0,0712	-0,0186	0,0336	0,1230	0,0794	0,122	-0,120	1
Tamanho	-0,0088	0,221	0,105	0,1940	-0,0042	0,287	0,0393	0,4140

Nota: De acordo com Larson e Farber (2007), correlação acima de $\pm 0,7$ a correção é forte. Entre $\pm 0,5$ e $\pm 0,7$ é moderada. Entre $\pm 0,3$ e $\pm 0,5$ fraca. Inferior a $\pm 0,3$ é inexistente.

Observa-se que todas as correlações são basicamente inexistentes, exceto entre o poder e o tamanho, com correlação fraca de 0,4140. Estes resultados podem indicar ainda uma independência entre os pareceres e as variáveis analisadas.

4.2 RESULTADO DO PROBIT E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Na Tabela 4 visualizam-se os resultados dos modelos Probit testados.

TABELA 4 - RESULTADOS DOS MODELOS

Variáveis	Modelo 1	P-valor	EM	P-valor	Modelo 2	P-valor	EM	P-valor
Restrições SIAFI	0,113	0,0160**	0,0450	0,0160**	0,133	0,000*	0,0362	0,000*
Depreciação	-0,922	0,158	-0,328	0,0690***	-0,806	0,0620***	-0,279	0,0990***

			-				-	
Amortização	-0,182	0,533	0,0725	0,530	-0,0206	0,924	0,00558	0,924
Nota Explic.	0,171	0,741	0,0681	0,740	0,0622	0,862	0,0174	0,865
							-	
RG	0,177	0,519	0,0703	0,517	-0,00431	0,982	0,00118	0,982
Gênero	0,460	0,0430**	0,182	0,0390**	0,253	0,118	0,0702	0,123
Poder	-0,450	0,513	-0,174	0,487	-0,481	0,381	-0,106	0,251
							-	
Tamanho	-0,251	0,0560***	-0,100	0,0560***	-0,0352	0,662	0,00960	0,662
Constante	5,387	0,0300**			0,404	0,792		
Pseudo R	0,1102					0,0642		
N° Observações	146					357		
Classificação 1		67,12%				1,37%		
Classificação 0		72,67%				98,94%		
Correta								
classificação		69,89%				78,99%		
Curva ROC		0,7504				0,7407		

Nota: Modelo 1 refere-se aos dados balanceados. Modelo 2 refere-se ao total de dados coletados. O símbolo * denota significativa a 1%; ** denota significativa a 5%; *** denota significativa a 10%. EM refere-se ao efeito marginal. A análise das estimativas do probit, se tornam complexas, assim, a análise do efeito marginal seria mais relevante, assim uma variação em 1% em x provocará uma variação $\beta 1\%$ em y. Pseudo R a uma medida de ajustamento do modelo. Para maiores detalhes Vide Wooldridge (2002) e Gujarati e Porter (2011). A curva ROC (Receiver Operating Characteristic) relaciona a sensibilidade versus a especificidade do modelo estimado. Um modelo com nenhum poder preditivo teria a curva ROC como uma linha de 45 graus. Quanto maior o poder preditivo do modelo, maior a concavidade da curva, e a área sob a curva é utilizada como uma medida de capacidade preditiva do modelo. Um modelo sem poder preditivo teria a curva ROC inferior a 0,50. Gráficos 1 e 2 Apêndice A (GREEN; SWETS, 1966).

Fonte: Elaborado pela autora.

Em termos globais, os modelos classificaram bem os resultados, sendo que o modelo 1 classificou em 69,89% e o modelo 2 em 78,99%.

Cabe destacar que, no caso do modelo 2, os dados não foram balanceados. As 357 observações tiveram composição de 73 classificadas como 1 (declaração com ressalvas), correspondendo a 20,27% e 284 classificadas como 0 (declaração sem ressalvas), correspondendo a 79,73%.

O modelo 1 utilizou dados balanceados, mesmo número de resultados para o modelo, sendo as 73 classificadas como 1 (declaração com ressalvas) apuradas

originalmente e outras 73 declarações classificadas como 0 (declaração sem ressalvas) escolhidas aleatoriamente dentre as 284 para composição do modelo testado.

Das 73 declarações com ressalvas, o modelo 2 captou 1,37% e, para os declarações sem ressalvas, foram captados 284, equivalente a 98,94%, indicando que o modelo 2 não possui um bom ajustamento. Neste cenário, o modelo 1 se torna mais relevante.

Para o modelo 1, balanceado, foram selecionadas as 73 declarações com ressalvas e, após, de maneira aleatória, escolhidos os outros 73 pareceres sem ressalvas. Das 73 observações de declarações com ressalvas do modelo, 49 foram captadas corretamente, equivalente a 67,12%. Este modelo classifica melhor as declarações sem ressalvas: do total de 74, 53 foram classificados corretamente, equivalente a 72,60%. O bom resultado ainda é evidenciado pela curva ROC (Apêndice A) com concavidade elevada, com uma área de 0,7504.

Analisando o modelo 1, observa-se que as variáveis restrições e gênero foram significantes a um nível de confiança de 95% e as variáveis depreciação e tamanho do órgão foi significativa a um nível de confiança de 90%.

As restrições contábeis têm impacto positivo, indicando que seu aumento em 1 unidade faz elevar a possibilidade de uma declaração com ressalvas em 4,49%. A existência de restrições irá aumentar a probabilidade de o contador declarar que seu órgão tem problemas na evidenciação das demonstrações, influenciando o julgamento profissional do contador, sob pena de responsabilização, conforme é preceituado no Manual SIAFI (BRASIL, 2017c).

O resultado encontrado é compatível com estudo de Craveiro e Albuquerque (2006), para quem, em regra, os registros de conformidade contábil manual, neste caso a declaração do contador que é baseada na conformidade contábil de dezembro, guardam correlação com as ocorrências verificadas na transação CONDESAUD do SIAFI, que evidenciam todas as restrições que foram identificadas automaticamente no referido sistema. Estes resultados confirmam a hipótese 1 desta pesquisa, em que as restrições influenciam declarações com ressalvas.

A variável depreciação (1 para existência de lançamento e 0 no caso contrário) foi relevante a 10% e sinal negativo, ou seja, com os registros na conta depreciação, aumenta-se o volume de evidenciação das contábil e diminui as declarações com ressalvas em 32,81%. O gênero do contador também apresentou relevância estatística. Por ser do gênero feminino, as declarações com ressalvas tendem a crescer em 18,18%. Estes resultados confirmam a hipótese 6 desta pesquisa, em que o gênero feminino tende a apresentar maior quantidade de declarações com ressalvas. Ressalta-se que a emissão de uma declaração com ressalvas está associada à qualidade da demonstração auditada, bem como com o volume de documentação utilizada no processo. Assim, estes resultados confirmam as colocações de Chin e Chi (2008) e Hardies et al. (2010).

O tamanho do órgão baseado na LOA é significativo e apresentou sinal negativo: órgãos maiores, que possuem volumes orçamentários maiores, tendem a ter declarações sem ressalvas. Os resultados mostraram que o aumento do orçamento em 1% implica em aumento da probabilidade de uma declaração sem ressalvas em 1%. Estes resultados confirmam a teoria de que quanto maior o órgão, maior é a facilidade de ajustes e adaptações às normas, confirmando a hipótese 7

(Quanto maior o tamanho do órgão menor a probabilidade da declaração com ressalvas). Confirmando o trabalho de Zonatto (2011), em que as maiores instituições apresentam maior adequação às normas.

Apesar das variáveis amortização, notas explicativas, relatórios de gestão e poder não serem significativas para os modelos analisados, possivelmente em virtude da quantidade limitada de observações, os sinais apresentados são relevantes. Por exemplo, o sinal negativo da amortização (1 para existência de lançamento e 0 no caso contrário) implica que uma maior evidenciação da amortização traria uma redução nas declarações com ressalvas, sendo este sinal condizente com a hipótese 3 (Ao cumprir as NBCT 16.9, no que se refere ao registro da amortização, diminui a probabilidade de declaração com ressalva) da pesquisa.

Contudo, o fato de não ser significativo também é preocupante porque, conforme foi identificado na Tabela 4, cerca de 83% das declarações sem ressalva não registram lançamento de amortização. Sendo assim, existe o descumprimento legal, e ocasionando distorções em relação à representatividade e à fidedignidade dos valores patrimoniais da entidade. Entretanto, esta realidade não influencia a emissão da declaração do contador com ressalvas.

A notas explicativas (1 para não pública e 0 no caso contrário) apresentaram sinal positivo, ao contrário do esperado. O maior esclarecimento de informações contábeis tenderia a aumentar a possibilidade de uma declaração com ressalvas.

Contudo, o estudo realizado por Moreira et al. (2016) conclui que o gestor, de forma voluntária, divulga mais informações quando a empresa tem prejuízo do que quando a empresa tem lucro. Em paralelo a área privada, na área pública o foco não é o lucro, mas a efetividade da prestação dos serviços para a sociedade e a correta

prestação de contas, confirmando a premissa de que o resultado positivo no modelo testado tenderia a evidenciar que quanto mais esclarecimentos na forma de notas explicativas, maior probabilidade de ressalvas. Conclui-se que a elaboração das notas poderá esclarecer o fato das ressalvas, visto que no setor público não se trabalha com a figura do lucro, mas com a efetividade da prestação de serviços e a prestação de contas.

A obrigatoriedade legal da elaboração das notas explicativas no Setor Público é recente, remetendo a 2010. Contudo, tal instrumento de transparência pública ainda não tem significância para impactar a decisão do profissional de contabilidade no momento de emissão de sua declaração, como afirma esta pesquisa.

A divulgação de relatório em site próprio (1 para pública e 0 no caso contrário) tem sinal positivo, contrário à hipótese 5 (Ao cumprir a LRF no que se refere a transparência da prestação de contas, por meio da divulgação do Relatório de Gestão no site da entidade, diminui a probabilidade de declaração do contador com ressalva) desta pesquisa, mostrando que a maior transparência dos órgãos estudados impacta no aumento da declaração com ressalvas. O profissional de contabilidade assume a responsabilidade no mundo empresarial e governamental, já que sua função é de elaborar demonstrações financeiras que evidenciem de forma fidedigna a situação patrimonial das empresas e órgãos governamentais.

Contudo, se estas informações estiverem incorretas, os seus usuários podem ser prejudicados (bancos, acionistas, fisco, organismos governamentais, o cidadão, entre outros), como afirmam Cunha e Colares (2014). Segundo os pesquisadores, as demonstrações são divulgadas, auditorias são realizadas, a declaração do

contador é solicitada e o relatório de gestão é divulgado com o intuito de reduzir as desconfianças dos usuários/cidadãos sobre a veracidade dos resultados obtidos.

Portanto, segundo Cunha e Colares (2014), o contador responsável como participante do rol de responsáveis do órgão público estará exposto a situações que, além de ferir a imagem do profissional contábil, também podem responsabilizar aqueles que contribuem na divulgação de informações não fidedignas, mesmo que tenham sido solicitadas pelos clientes ou gestores.

Na perspectiva de Silva (2006), o contador é responsável solidário, nomeado pelo cliente/ordenador de despesas como representante. Sendo assim, é considerado responsável pelos atos e fatos ao lado do proprietário ou ordenador. Diante destas responsabilidades identificadas, opta por um julgamento muito mais conservador, aumentando a probabilidade de ressalvas nos órgãos que publicam o Relatório de Gestão, pois a exposição da declaração do contador por meio do Relatório de Gestão em site próprio gera mais uma forma de controle social.

Por fim, segue a Tabela 5 para visualização consolidada dos resultados dos testes versus as hipóteses levantadas pelo presente estudo.

TABELA 5 – CONSOLIDADO DO RESULTADO PROBIT X HIPÓTESES TESTADAS

Hipótese	Variáveis	Sinal Esperado (Declaração com Ressalva)	Significância (Modelo 1/ Balanceado)	Significância (Modelo 2/ Geral)	Resultado das Hipóteses
H1	Restrições Registradas	(+)	5%	1%	Significante. E confirmou expressamente H1
H2	Depreciação	(-)	10%	10%	Significante. Aceita a H2
H3	Amortização	(-)			Informa ser não significativa. Porém, sinal condizente H3.
H4	Notas Explicativas	(-)			Não Significativa e sinal positivo, rejeita a H4.
H5	Divulgação do Relatório de Gestão	(-)			Não significativa e sinal positivo refuta H5.
H6	Gênero	(-)	5%		Significativa e Confirmou H6 expressamente.
H7	Tamanho do Órgão	(-)	10%		Significante e confirma a H7.

Fonte: Elaborado pela autora.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo identificar e analisar os determinantes que influenciam a emissão de declaração do contador com ressalvas nos poderes Legislativo, Judiciário, Ministério Público e Defensoria Pública da União, no período de 2010 a 2014. A falta de informações em relação aos anos de 2015 e 2016 foi um fator limitante da pesquisa, pois os dados foram solicitados ao TCU por meio da Lei de Acesso a Informação, contudo, a resposta com os dados solicitados não foi informada dentro de um período exequível para o presente estudo.

Desse modo, obtive como determinantes que influenciam positivamente a declaração do contador com ressalvas: as restrições contábeis e o gênero feminino do contador. Em relação a determinantes que influenciam a declaração sem ressalvas, tem-se os seguintes determinantes: a adoção da depreciação e o tamanho do órgão, baseado no valor fixado na LOA.

Os determinantes amortização, notas explicativas, relatórios de gestão e poder não foram significativos para os modelos analisados, possivelmente em virtude da quantidade limitada de observações. Contudo, o fato de não influenciar os modelos testados é um resultado preocupante, visto que são critérios contábeis e normativos legais importantíssimos que não estão sendo cumpridos e, mesmo assim, não interferem no julgamento profissional do contador. Observando

unicamente os sinais resultantes, é possível verificar a tendência do impacto nas declarações com ressalvas, caso fossem determinantes significantes.

Os lançamentos de depreciação são comuns nos dois tipos declarações, evidenciando que existem unidades que, apesar de não registrar a depreciação, continuam declarando que suas demonstrações cumprem a legislação vigente. Quando se trata da amortização, a situação piora, pois, apesar de ser um item de transparência de gestão, que compromete a fidedignidade dos balanços públicos, são poucos os lançamentos desta rubrica, chegando ao patamar de 82,13% das declarações sem ressalvas que não registram amortização e não cumprem a NBC T 16.9.

A elaboração ou não de Notas Explicativas não interfere no julgamento profissional do contador para emitir uma declaração. No período pesquisado, para 95,19% das declarações sem ressalvas, não havia tal emissão, apesar de tal demonstrativo ser parte integrante obrigatória desde a edição das NBCT CASP em 2008 com vigência para a partir de 2010.

Em relação às restrições contábeis, já era esperada sua influência na probabilidade das declarações com ressalva, pois o sistema captura automaticamente as restrições. As declarações com ressalvas possuem, em média, 1,74 restrições e as declarações sem ressalvas possuem, em média, 0,61 restrições dentre todas as unidades.

Uma conclusão importante é que a amortização, as notas explicativas e a divulgação do Relatório de Gestão em site próprio não possuem valor significativo no momento da emissão da declaração. Logo, seguir ou não a legislação vigente em relação aos registros de depreciação e amortização parece não influenciar o grupo

dos contadores pesquisados, no momento da emissão de uma declaração plena ou com ressalva. Pode-se entender que, se caso os ativos estiverem superavaliados, isso não está impactando a afirmação do contador responsável em relação ao cumprimento da legislação vigente para as demonstrações contábeis ao setor público.

Como contribuição, iniciam-se os estudos sobre declaração do contador no governo federal e determinantes que podem ou não influenciar no momento do julgamento profissional. Além disso, a presente pesquisa apresenta um modelo estimado que poderá ser utilizado no futuro em outras pesquisas, já com a identificação do que é significativo ou não. O resultado acende um alerta sobre a declaração apenas registrar situações explícitas no sistema SIAFI, como as restrições contábeis, não dando relevância para as revisões analíticas e análises de balancetes que são necessárias para compor a exigência legal para o julgamento profissional.

Por fim, sugere-se que em estudos futuros sejam utilizados dados do Poder Executivo, comparando os resultados das pesquisas, verificando se existem diferenças de determinantes relevantes entre os poderes da União, bem como a possibilidade de inclusão de novas variáveis tais como: tempo de serviço público, escolaridade, experiência profissional, dentre outras a partir do modelo proposto neste trabalho.

referências

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de; MEDEIROS, Márcio Bastos; SILVA, Paulo Henrique Feijó da. **Gestão de Finanças Públicas**. 3 ed. Brasília, 2013.

AMERICAN ACCOUNTING INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Statement nº. 4. New York: AICPA/APB, 1973.

Aquino, Wagner de. Santana, Antonio Carlos de. Evidenciação. **Caderno de Estudos** n. 05, São Paulo, FIECAFI – Junho/1992.

BAIRRAL, Maria Amália Costa da; COUTINHO E SILVA, Adolfo Henrique; DOS SANTOS ALVES, Francisco José. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 49, n. 3, p. 643-675, 2015. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/2410/241038414005/>>. Acesso em: 4 fev. 2017.

BARROS DE SANTANA JUNIOR, Jorge José et al. Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 3, n. 3, p. 62-84, 2009.

BATISTA, Katya Regina Matos et al. **A implementação do regime de competência na qualidade das informações contábeis**: uma análise de suas características na tomada de decisão dos gestores públicos da grande Belém, 152 f. Dissertação (Mestrado em Gestão) Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias, Lisboa, 2012.

BEHN, R. **Rethinking Democratic Accountability**. Washington DC, Brookings Institution Press. 2001.

BEUREN, Ilsa. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade, teoria e prática**. 3. ed. São Paulo. ATLAS, 2012

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório Produto 2 - Consolidação dos estudos anteriores do Projeto de Fortalecimento da Auditoria Financeira**. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-tcu/auditoria-financeira.htm>>. Acesso em: 02 set. 2017.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília, 2016a. Disponível em: http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf. Acesso em: 13 jan. 2017.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 2016/NBCTA580 (R1)** – Representações Formais. Brasília, 2016b. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA580%28R1%29. Acesso em: 13 jan. 2017.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.132/2008** – Aprova a NBC T SP 16.5 – Registro Contábil. Brasília, 2008a. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132. Acesso em: 13 jan. 2017.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.136/2008** – Aprova a NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, 2008b. Disponível em: http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf. Acesso em: 13 jan. 2017.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº1.137/2008** – Aprova a NBC T SP16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Brasília, 2008c. Disponível em: http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf. Acesso em: 13 jan. 2017

_____. **Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União de 27 de fevereiro de 1967. Retificado em 8 de março de 1967, em 30 de março de 1967 e em 17 de julho de 1967.

BRASIL. **Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 30 jan. 2017.

_____. **Lei n.º 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 4 maio 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30 jan. 2017.

_____. **Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001a. Disponível em: <http://planalto.gov.br>. Acesso em 11 jul. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Secretaria do Tesouro Nacional. 6. Ed. Brasília, 2014a. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>. Acesso em: 15 dez. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI Web – Macro função 02.03.15 – Conformidade Contábil**. Esta Macrofunção estabelece os procedimentos relativos ao registro da Conformidade Contábil e revoga os artigos 1º ao 5º da Instrução Normativa da STN nº 06, de 31 de outubro de 2007. Brasília, 2017a. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020315>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI Web – Macro função 02.03.30 – Depreciação, Amortização, Exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações**. Esta Macrofunção disponibilizamos os procedimentos para os registros da depreciação, amortização e exaustão dos bens para a Administração direta da União, suas autarquias e fundações. Brasília, 2017b. Disponível em: <<https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI Web – Macro função 02.03.18 – Encerramento do Exercício Financeiro**. Macrofunção define parâmetros que visam à padronização e eficiência do processo de Encerramento do Exercício Financeiro de 2016 e a consequente abertura do exercício de 2017, dos Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal. Brasília, 2017c. Disponível em: <<https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020318>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Norma de Execução nº 01, 13 de junho de 2001**. Define as atribuições e os procedimentos para a manutenção da segurança do Complexo SIAFI, detalhados em anexo e contemplados no Manual SIAFI, instituído pela IN/STN nº 5, de 6 de novembro de 1996. Brasília, 2001b.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **SIAFI – Manual Web**. 1996. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>> Acesso em: 20 jun. 2016.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília, 2009a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm> Acesso em: 23 mai. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão Nº 1.800/2003** – Plenário, de 9 de dezembro de 2003. Auditoria realizada pela Semag com o objetivo de avaliar a sistemática de registro dos atos e fatos objeto da Contabilidade Pública. Brasília, 2003.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão Nº 1.979/2012** – Plenário, de 1 de agosto de 2012. Obter diagnóstico acerca do atual modelo de contabilidade adotado

na administração pública federal. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas-1/relatorio-de-gestao/2010.htm>>. Acesso em 5 mai. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão Nº 286/2007** – Plenário, de 7 de março de 2007. Relatório de Levantamento. Registro das Conformidades Diária, Documental e Contábil no Siafi. Verificação de Diversas Fragilidades. Recomendações. Brasília, 2007.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão Nº 3.608/2014** – Plenário, de 9 de dezembro de 2014. Relatório de Levantamento que apresentam estratégia de proposta de fortalecimento da auditoria financeira do TCU. Brasília, 2014b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão Nº 1.338/2014** – Plenário, de 24 de maio de 2014. A apreciação conclusiva sobre as Contas do Governo da República referentes ao exercício de 2013. Brasília, 2014c. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#!/detalhamento/11/*KEY:ACORDA-O-COMPLETO-1312536/DTRELEVANCIA%20desc/false/1>. Acesso em 03 fev. 2018

_____. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa nº. 154, de 19 de outubro de 2016**. Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão e informações suplementares referentes à prestação de contas do exercício de 2016. Brasília, 2016c. Disponível em: <http://www.lex.com.br/legis_27208720_DECISAO_NORMATIVA_N_154_DE_19_DE_OUTUBRO_DE_2016.aspx>. Acesso em 03 jul. 2017

_____. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa -TCU Nº 107**, de 27 de outubro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010. Brasília, 2010a. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas-1/relatorio-de-gestao/2010.htm>>. Acesso em 5 mai. 2017

_____. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa - TCU nº 63**, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e outras providências. Brasília, 2010b. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas-1/relatorio-de-gestao/2010.htm>>. Acesso em 5 mai. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. **Portaria -TCU Nº 277**, de 7 de dezembro de 2010. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2010. Brasília, 2010c. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas-1/relatorio-de-gestao/2010.htm>>. Acesso em 5 mai. 2017

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e Parecer prévio sobre as contas do Governo da República**. Brasília, 2009b. Disponível em:

<http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2009/Textos/CG%202009%20Relat%C3%B3rio.pdf>. Acesso em 16 ago. 2017.

CASTRO VIANA, Clilson. et al. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 20, p. 113-138, 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/4416/441642769002/>>. Acesso em: 8 abr. 2017.

CHAN, James L. IPSAS and government accounting reform in developing countries. **Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad or necessity**, p. 31-42, 2006. Disponível em: <<http://jameslchan.com/papers/Chan2006IPSAS&GAFDC.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

CHIN, C.; CHI, H. **Sex Matters**: Gender Differences in Audit Quality. Working paper presented at the 2008 Annual Meeting of the American Accounting Association, August 3–6, Anaheim, 2008.

COSTAS DA SILVA ZONATTO, Vinícius et al. Fatores determinantes para a adoção de padrões internacionais de contabilidade no Brasil: uma investigação em empresas públicas e privadas do setor de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 26-47, 2011.

CRAVEIRO, Fernando Castelo Branco; ALBUQUERQUE, José Eliomá Oliveira. **Contabilidade pública**: consistência da conformidade contábil em relação às salvaguardas do SIAFI. 63f. Monografia (Especialização em Contabilidade e Orçamento) Programa Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuária, Universidade Federal de Brasília (UNB), Brasília, 2006.

CRUZ, Cláudia Ferreira; SILVA, Lino Martins; SANTOS, Ruthberg. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 102-115, 2010.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em:

<<http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2017.

DE BENEDICTO, Samuel Carvalho et al. O estado da arte sobre os demonstrativos públicos nos municípios brasileiros. **Revista ESPACIOS**, v. 37, n. 31, p. 1, 2016.

DE LIMA, Vinícius Simmer; DE LIMA, Gerlando Augusto Sampaio; LIMA, Iran Siqueira; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes. et al. Determinantes da convergência aos padrões internacionais de contabilidade no Brasil. 2010. **Anais... ANPCONT**, 2010.

DE MENESES, Anelise Florencio; PETER, Maria da Glória Arrais. Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. **Gestão Pública: Práticas e Desafios**, v. 3, n. 1, 2012.

DE MOURA FÉ CARVALHO, Rafael; VAZ DE LIMA, Diana; OLIVEIRA GOMES FERREIRA, Lucas. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 62-81, 2012.

DELAZARE, Erika Capucho; DE SOUZA, Janete Pontes Vieira Machado; GAMA, Janyluce Rezende. A depreciação como fonte de informação gerencial em entidades. In: XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais eletrônicos...** Porto de Galinhas/PE. 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/689>> Acesso em: 21 mai. 2017.

DUTRA, T. A. G. L.; CAVALCANTE, R. L. Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 43, n. 121, p. 62-75, 2011. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/12/showToc>>. Acesso em: 24 mai. 2017.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens; NAVES, Gladston Guimarães. A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da Accountability Horizontal: a Percepção dos Usuários. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 11, n. 3, p. 1-28, 2014.

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

GALLON, Alessandra Vasconcelos et al. A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 1, p. 79-96, 2011.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública, (RAP)**, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014.

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

GRACILIANO, Erivelton Araújo; FIALHO, Wilton Clarimar Dutra. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma contribuição para o Disclosure de Gestão. **Pensar Contábil**, v. 15, n. 56, p. 14-21, 2013.

GUJARATI, D. **Econometria básica**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

HARDIES, Kris; BREESCH, Diane and Branson, Joël, **Are Female Auditors Still Women?** Analyzing the Sex Differences Affecting Audit Quality (January 14, 2010). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1409964> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1409964>
HARDIES, Kris; BREESCH, Diane; BRANSON, Joël. **Are female auditors still women?** Analyzing the sex differences affecting audit quality. 2010.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING (IFAC). **Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities**. Study 14, 3. ed. IFAC. 2011. Disponível em: <www.ifac.org>. Acesso em: 21 maio 2017.

KUTIANSKI, Sandi. **Processo de mudança da Contabilidade Aplicada ao Setor Público sob a ótica dos Órgãos Executores e Fiscalizadores do Estado do Paraná**. 2015. 172f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

LEMES, Camila Ortiz Medeiros. **Responsabilidade profissional: responsabilidades do profissional contábil na geração de informações para o Governo Federal**. 2015. 30 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. UFRGS, Rio Grande do Sul, 2015.

LIMA, D. V.; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista de Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 2, p. 15-23, 2009.

LUCENA, Wenner Glaucio Lopes; FERNANDES, Maria Sueli Arnoud; DA SILVA, José Dionísio Gomes. A contabilidade comportamental e seus efeitos cognitivos no

processo decisório: uma amostra com operadores da contabilidade. In: Congresso Brasileiro de Custos-ABC. **Anais...** Congresso Brasileiro de Custos-ABC, 2009.

MAJOLA GAVA, Alexandre; MENDES VIEIRA, Kelmara. Risco e Gênero: medindo a tolerância ao risco e as diferenças entre os gêneros. **Revista de Ciências da Administração**, v. 10, n. 20, p. 116-140, 2008.

MALACRIDA, Mara Jane Contrera; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. Governança corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das ações do Ibovespa. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. SPE, p. 65-79, 2006.

MIRANDA, Luiz Carlos et al. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, p. 209-228, 2008.

NASCIMENTO, H. H.; BOTELHO, D. R.; LIMA, D. V. Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. **Revista de Informação Contábil (RIC)**, v. 5, n. 2, 2011. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/274/217>>. Acesso em: 24 mai. 2017.

OLIVEIRA, A. G., Carvalho, H. A., & Corrêa, D. P. Governança pública e governabilidade: *Accountability e disclosure* possibilitadas pela Contabilidade aplicada ao setor público como instrumento de sustentabilidade do Estado. **Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPEC)**, v. 7, n. 1, p. 91–104, 2013. Disponível em: <<http://doi.org/10.17524/repec.v7i1.256>> Acesso em: 8 abr. 2017.

OLIVEIRA, D. P. R. **Sistema, organização & métodos**: uma abordagem gerencial. 3. ed. São Paulo, 1990.

PASSOS, L. H. S. O impacto das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: cenário atual e perspectivas na administração pública federal. **Revista de Administração de Roraima**, v. 2, n. 1, p. 110-135, 2012.

PEREZ, Marcos Augusto. **A administração pública democrática**: Institutos de participação popular na administração pública. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; VIEIRA, Audi Luiz. Transparência das contas públicas das universidades: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade. In: Colóquio Internacional sobre Gestão universitária na América do Sul, IV. **Anais...** INPEAU. Florianópolis, 2004.

QUINTANA, Alexandre Costas; MACHADO, Daiane Pias; JOZI, Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade Pública**, d, De acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2ª edição, Atlas: 2015.

RÁTIS, Simony Pedrini Nunes; COSTA, Fábio Moraes da. Determinantes para o atraso na divulgação das contas públicas anuais dos municípios do Estado do Espírito Santo. In: Associação Nacional Dos Programas De Pós-Graduação Em Ciências Contábeis. **Anais...** ANPCONT, 7., 2013, Fortaleza (CE). Fortaleza: ANPCONT, 2013.

RIBEIRO FILHO, J. F. *et al.* Convergência Contábil na Área Pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações (RCO)**, v. 4, n. 8, p. 69-91, 2010. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34759/37497>> Acesso em: 1 jul. 2017.

SERRA, Sara; GOMES, Patrícia. Fatores determinantes da opinião do auditor: estudo empírico das empresas portuguesas. In: XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. **Anais...** Lisboa, 2013.

SILVA, C. A. T.; MIRANDA, R. F. A. Limites da auditoria financeira no setor público: a questão do sigilo fiscal versus a competência da auditoria governamental. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 15., 2015. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2015 Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos152015/9.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2017.

SILVA, L. M. da. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)**, Brasília, v. 1, n. 1, art. 3, p. 25-38, jan/abr. 2007. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/3/3>>. Acesso em: 9 jul. 2017.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011

SÖTHE, A.; DILL, R. P.; DRESEL, I. Evidenciação das informações contábeis: estudo dos governos municipais da região sul do Brasil. **Estudo & Debate em Gestão e Planejamento**, v. 21, n. 2, p. 221-239, 2014. Disponível em: <<http://www.univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/623>>. Acesso em: 12 jul. 2017.

SOUZA, Mariana Rodrigues de. **Notas explicativas nos entes brasileiros**: uma análise de aderência às IPSAS, às NBCASP e à Lei 6.404/76. 2015.

TEDROS, L. de Sá *et al.* Depreciação no Setor Público: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. In: CONGRESSO ANPCONT. 9. **Anais...** Curitiba, 2015.

VALENTE, Ana Paola de Amorim. **Transparência e Opacidade**: o SIAFI no acesso à informação Orçamentária. Belo Horizonte: Annablume, 2004.

VELTEN, Simone Reinholz. **Determinantes da rejeição das prestações de contas anuais dos municípios capixabas pelo tribunal de contas do Espírito Santo.**

98f. Dissertação (Mestrado Profissional em Ciências Contábeis) Programa Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas de em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2015.

VIANA, C. C.; TAMER, C. M. V.; SOARES, L. A. C.; LIMA, M. S. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 20, p. 113-138, 2013.

APÊNDICE A – GRÁFICO 1 E 2 CURVA ROC MODELO 1 E 2

