

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE - PPGC

**ANÁLISE DOS DETERMINANTES DA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES
FINANCEIRAS DOS MUNICÍPIOS DO OESTE DO PARANÁ**

SÉRGIO ADRIANO ROMERO

CASCADEL
2019

Sérgio Adriano Romero

**ANÁLISE DOS DETERMINANTES DA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES
FINANCEIRAS DOS MUNICÍPIOS DO OESTE DO PARANÁ**

**ANALYSIS OF THE DETERMINANTS OF THE DISCLOSURE OF FINANCIAL
INFORMATION IN THE MUNICIPALITIES OF THE WEST OF PARANÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade**.

Orientador: Professor Dr. Gilmar Ribeiro de Mello.

**Cascavel
2019**

Ficha de identificação da obra elaborada através do Formulário de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da Unioeste.

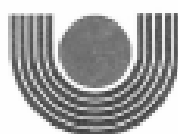
Romero, Sérgio Adriano

Análise dos determinantes da divulgação de informações financeiras dos municípios do oeste do Paraná / Sérgio Adriano Romero; orientador(a), Gilmar Ribeiro de Mello, 2019.

93 f.

Dissertação (mestrado), Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Campus de Cascavel, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, 2019.

1. Contabilidade Pública. 2. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 3. Divulgação de Informações Financeiras. 4. Evidenciação Contábil. I. Ribeiro de Mello, Gilmar . II. Título.



unioeste

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Campus de Cascavel CNPJ 78880337/0002-65
Rua Universitária, 2089 - Jardim Universitário - Cx. P. 000711 - CEP 85819-110
Fone:(45) 3220-3000 - Fax:(45) 3324-4566 - Cascavel - Paraná



PARANÁ
GOVERNO DO ESTADO

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

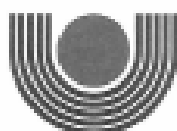
ATA DA DEFESA PÚBLICA DA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO DE SÉRGIO ADRIANO ROMERO, ALUNO(A) DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ - UNIOESTE, E DE ACORDO COM A RESOLUÇÃO DO PROGRAMA E O REGIMENTO GERAL DA UNIOESTE.

Ao(s) 13 dia(s) do mês de dezembro de 2019 às 14h00min, no(a) SALA REUNIÕES CCA - CAMPUS CASCAVEL, realizou-se a sessão pública da Defesa de Dissertação do(a) candidato(a) Sérgio Adriano Romero, aluno(a) do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - nível de Mestrado, na área de concentração em Controladoria. A comissão examinadora da Defesa Pública foi aprovada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Integraram a referida Comissão os(as) Professores(as) Doutores(as): Erasmo Moreira de Carvalho, Gilmar Ribeiro de Mello, Denis Dall'asta. Os trabalhos foram presididos pelo(a) Gilmar Ribeiro de Mello. Tendo satisfeito todos os requisitos exigidos pela legislação em vigor, o(a) aluno(a) foi admitido(a) à Defesa de DISSERTAÇÃO DE MESTRADO, intitulada: "ANÁLISE DOS DETERMINANTES DA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS DOS MUNICÍPIOS DO OESTE DO PARANÁ". O(a) Senhor(a) Presidente declarou abertos os trabalhos, e em seguida, convidou o(a) candidato(a) a discorrer, em linhas gerais, sobre o conteúdo da Dissertação. Feita a explanação, o(a) candidato(a) foi arguido(a) sucessivamente, pelos(as) professores(as) doutores(as): Erasmo Moreira de Carvalho, Denis Dall'asta. Findas as arguições, o(a) Senhor(a) Presidente suspendeu os trabalhos da sessão pública, a fim de que, em sessão secreta, a Comissão expressasse o seu julgamento sobre a Dissertação. Efetuado o julgamento, o(a) candidato(a) foi aprovado(a). A seguir, o(a) Senhor(a) Presidente reabriu os trabalhos da sessão pública e deu conhecimento do resultado. E, para constar, o(a) Coordenador(a) do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE - Campus de Cascavel, lavra a presente ata, e assina juntamente com os membros da Comissão Examinadora e o(a) candidato(a).


Orientador(a) - Gilmar Ribeiro de Mello

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Francisco Beltrão (UNIOESTE)


Erasmo Moreira de Carvalho
Universidade Federal de Rondônia (UNIR)



unioeste

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Campus de Cascavel CNPJ 78680337/0002-66
Rua Universitária, 2069 - Jardim Universitário - Cx. P. 000711 - CEP 85819-110
Fone:(46) 3220-3000 - Fax:(46) 3324-4566 - Cascavel - Paraná



PARANÁ
GOVERNO DO ESTADO

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

ATA DA DEFESA PÚBLICA DA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO DE SÉRGIO ADRIANO ROMERO, ALUNO(A) DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ - UNIOESTE, E DE ACORDO COM A RESOLUÇÃO DO PROGRAMA E O REGIMENTO GERAL DA UNIOESTE.

Denis Dall'asta

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Cascavel (UNIOESTE)

Sérgio Adriano Romero

Aluno(a)

Coordenador(a) do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por mais essa oportunidade em minha vida.

A toda minha família, em especial a minha esposa Jaqueline Fressato Romero, pelo apoio e por entender os motivos de minhas ausências no convívio familiar.

A minha mãe, Nair Cirilo Romero, pelas contribuições na formação de meu caráter e na condução de minha educação, sempre incentivando o estudo.

Ao meu orientador, Dr. Gilmar Ribeiro de Mello, pela paciência e pelas orientações, essenciais para o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos demais membros da banca de qualificação, Dra. Delci Grapégia Dal Vesco e Dr. Denis Dall'Asta, pelas contribuições no direcionamento do estudo.

A Câmara Municipal de Foz do Iguaçu-PR pela disponibilidade do tempo necessário para a realização do curso.

Aos colegas do “trecho”, Adriano Cavalcante da Silva e Wagner Dantas Souza Junior, pelas conversas, conselhos e contribuições nas diversas atividades.

A todos os professores e colegas do Mestrado em Contabilidade, por todo aprendizado conquistado nesse período.

RESUMO

Romero, S. A. (2019). *Análise dos determinantes da divulgação de informações financeiras dos municípios do oeste do Paraná*. Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, Brasil.

Na administração pública, a divulgação de informações financeiras é importante para reduzir o nível de assimetria da informação, o conflito de interesses entre o governo e os cidadãos e legitimar as ações dos representantes eleitos, conforme ensina as Teorias da Agência da Legitimidade aplicada às organizações políticas. O objetivo desta pesquisa é analisar os determinantes da divulgação de informações financeiras dos municípios do Oeste do Paraná. A metodologia desta pesquisa caracteriza-se como aplicada, descritiva, documental, quantitativa, com dados secundários dos municípios do ano de 2018, utilizando estatística descritiva, correlação e regressão linear. Para isso, o estudo foi dividido em etapas, tais como: identificar o Índice de Divulgação Financeira (IDF) dos municípios baseado nas NBCASP's e no MCASP; verificar a relação teórica entre fatores determinantes sugeridos pela literatura do tamanho (TAM), receitas orçamentárias (REC), transferências governamentais (TRANSGOV), renda municipal (RENDA), educação da população (EDUC), condição financeira (CONDFIN) e o IDF; e analisar a influência dos fatores determinantes sobre o IDF utilizando a regressão linear múltipla. Os resultados sugerem que a variável renda municipal (RENDA) é estatisticamente significativa para explicar a variação do IDF nos municípios do oeste paranaense, sugerindo uma relação linear e positiva, que significa que quanto maior for a renda municipal, maior o nível de divulgação de informações financeiras da administração pública municipal. Por outro lado, não foi possível inferir sobre as variáveis TAM, REC, TRANSGOV, EDUC e CONDFIN. O estudo contribui para a ciência contábil ao avaliar empiricamente a divulgação financeira no setor público através da aplicação de um índice científico, socialmente; ao verificar os fatores que geram possíveis conflitos de agência e de assimetria da informação entre a sociedade e o governo eleito nas perspectivas teóricas da agência e da legitimidade; e gerencialmente, aos gestores públicos; ao apresentar o status da divulgação financeira de seus municípios por meio do IDF e por meio de fatores que podem afetar a legitimidade de suas ações, para que possam tomar ações corretivas em conformidade com o bem-estar social.

Palavras-chave: Índice de Divulgação de Informações Financeiras. Assimetria da Informação. Evidenciação Contábil. Legitimidade Organizacional, MCASP.

ABSTRACT

Romero, S. A. (2019). *Analysis of the determinants of the disclosure of financial information in the municipalities of the west of Paraná*. Master's thesis, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, Brazil.

In public administration, the disclosure of financial information is important to reduce the level of information asymmetry, conflict of interest between government and citizens, and to legitimize the actions of elected representatives, as taught by the Theories of the Legitimacy Agency applied to political organizations. The objective of this research is to analyze the determinants of financial information disclosure in the municipalities of western Paraná. Methodologically, this research is characterized as applied, descriptive, documentary, and quantitative, with secondary data from the municipalities of the base year 2018, using descriptive statistics, correlation and linear regression. For this, the study was divided into stages, such as: identifying the Financial Disclosure Index (IDF) of the municipalities based on the NBCASP's and MCASP; verify the theoretical relationship between determinant factors suggested by the size literature (TAM), budget revenues (REC), government transfers (TRANSGOV), municipal income (REND A), population education (EDUC), financial condition (CONDFIN) and the IDF; and to analyze the influence of the determining factors on the FDI by multiple linear regression. The results suggest that the municipal income variable (REND A) is statistically significant to explain the IDF variation in the municipalities of western Paranaense, suggesting a linear and positive relationship, that is, the higher the municipal income, the higher the level of information disclosure. Municipal public administration. It was not possible to infer the variables TAM, REC, TRANSGOV, EDUC and CONDFIN. The study contributed to accounting science by empirically assessing financial disclosure in the public sector by applying a scientific index; socially, by checking the factors that generate possible conflicts of agency and information asymmetry between society and the elected government in the theoretical perspectives of agency and legitimacy; and managerially, to public managers, by presenting the status of financial disclosure of their municipalities through the IDF and through factors that may affect the legitimacy of their actions, so that they can take corrective actions in accordance with social welfare.

Keywords: Index of Disclosure of Financial Information. Asymmetry of Information. Accounting Disclosure. Organizational legitimacy; MCASP.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Demonstrativos Contábeis segundo o MCASP.....	32
Figura 2. Modelo teórico do estudo.....	37
Figura 3. Mapa da região Oeste do Paraná	42
Figura 4. Delineamento da pesquisa.....	50
Figura 5. Escala de referência do Índice de Divulgação Financeira.....	52
Figura 6. Variáveis da pesquisa	54
Figura 7. Boxplot da variável IDF	71
Figura 8. Síntese dos resultados dos testes de hipóteses da pesquisa	77

LISTA DE SIGLAS

BF	Balanço Financeiro
BO	Balanço Orçamentário
BP	Balanço Patrimonial
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC	International Federation of Accountants
IFGF	Índice FIRJAN de Gestão Fiscal
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International public Sector Accounting Standards Board
IPARDES	Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social
IFDM	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
MR	Microrregião
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIB	Produto Interno Bruto
SPSS	Statistical Package for the Sciences
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE-PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
VAF	Valor Adicionado Fiscal

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Nível de Divulgação Financeira dos municípios da Microrregião 1 do oeste do Paraná.....	58
Tabela 2. Nível de Divulgação Financeira dos municípios da Microrregião 2 do oeste do Paraná.....	59
Tabela 3. Nível de Divulgação Financeira dos municípios da Microrregião 3 do oeste do Paraná.....	60
Tabela 4. Análise da Frequência de Divulgação das Demonstrações Financeiras conforme o MCASP pelos Municípios do Oeste do Paraná	61
Tabela 5. Estatística descritiva das variáveis independentes do estudo.....	71
Tabela 6. Correlação entre o IDF os determinantes da divulgação financeira em municípios.....	72
Tabela 7. Regressão linear múltipla entre o IDF e as variáveis do estudo.....	74

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Problema de Pesquisa	16
1.1.1	Questão de Pesquisa	18
1.2	Objetivos	18
1.2.1	Geral	18
1.2.2	Específicos	18
1.3	Justificativa e Contribuição do estudo	19
1.4	Estrutura da Dissertação	20
2	REVISÃO DA LITERATURA	21
2.1	Teoria da Agência	21
2.2	Teoria da Legitimidade	23
2.3	Divulgação de Informações Financeiras no Setor Público	26
2.3.1	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	28
2.3.2	Fatores Determinantes da Divulgação Financeira	333
2.3.2.1	<i>Estudos internacionais sobre o tema</i>	377
2.3.2.2	<i>Estudos nacionais sobre o tema</i>	399
2.4	A Região Oeste do Paraná	42
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	49
3.1	Delineamento da Pesquisa	49
3.2	Unidade de Análise, População e Amostra	50
3.3	Procedimentos de Coleta dos Dados e Variáveis da Pesquisa	51
3.4	Procedimentos de Análise de Dados	54
3.4.1	Regressão Linear Múltipla	55
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	57
4.1	Principais Fatores Determinantes da Divulgação Financeira	57
4.2	Índice de Divulgação Financeira dos Municípios da região Oeste do Paraná	57
4.3	Fatores Determinantes do nível de divulgação de informações financeiras nos municípios do oeste paranaense	69
4.3.1	Estatística Descritiva da Amostra	69
4.3.2	Análise de Regressão Linear	73
5	CONCLUSÃO	78

REFERÊNCIAS	82
APÊNDICE A – Sítio eletrônico dos Municípios do Oeste-PR onde estão dispostos seus respectivos Portais da Transparência.....	91
APÊNDICE B – Resultados da Aplicação do Checklist.....	93

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa versa sobre a análise dos fatores determinantes da divulgação de informações financeiras em municípios brasileiros. Este tema é relevante para compreender os conflitos de agência, a assimetria de informação existente na relação entre principal e agente e a ação do governo em busca de legitimidade perante a sociedade.

A Teoria da Agência (Jensen & Meckling, 1976), oriunda dos estudos da firma, interpreta a organização como umnexo de contratos e que supõe direitos e deveres para coordenar as relações dos indivíduos com a propriedade. Nesta relação, surgem as figuras do principal (proprietário) e do agente (administrador), pelo qual o primeiro transfere ao segundo a responsabilidade de administrar o negócio. Nesta relação existem conflitos de interesse e assimetria da informação quando o agente desvia sua função de maximizar os interesses da firma em busca de interesse particular.

Esta relação também pode ser analisada sob a ótica da sociedade e do governo, por meio de seus representantes eleitos. No setor público, Zimmerman (1977) afirmou que a delegação de autoridade pelos cidadãos aos políticos pode criar conflitos de agência, e nem sempre o agente (político) irá atuar no melhor interesse do principal (cidadãos). Nesse contexto, os custos políticos dessa relação influenciam a legitimidade das ações do governo perante a sociedade.

A Teoria da Legitimidade em organizações políticas (Selznick, 1952; Lindblom, 1994) preconiza que os representantes eleitos nem sempre tomam decisões para maximizar o bem-estar social, e sim, para elevar sua imagem ou reputação perante a sociedade, em períodos que ela estiver sob ameaça. Assim, quanto maior for à assimetria de informação entre políticos e cidadãos, maior tende a serem os custos de agência.

A divulgação de informações ajuda a reduzir os custos políticos e a assimetria de informação, ao permitir avaliar o desempenho dos administradores públicos (Zimmerman, 1977; Serrano-Cinca, Rueda-Tomás, & Portillo-Tarragona, 2009). Nesse ínterim, a contabilidade é a principal ferramenta utilizada para fornecer

informações contábeis e financeiras aos diversos usuários, proporcionando condições razoáveis para tomada de decisão (Ludícibus, 2000).

Athayde (2002) observa que o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações quantitativas e qualitativas que revelam a posição patrimonial, financeira e econômica, tanto de empresas privadas como dos órgãos públicos. Mas, para que seja possível verificar a existência do alinhamento de interesses entre a sociedade e o governo, é necessário que a administração pública forneça uma maior quantidade de informações de qualidade, relevantes, e confiável, de forma que proporcione a redução da assimetria de informação (Verrecchia, 2001).

Vários autores indicam que em governos locais, como no caso dos municípios brasileiros, há um maior risco de corrupção caso não ocorra uma evidenciação adequada das informações contábeis e financeiras do município (Tanzi, 1994; Prud'homme, 1995; Fozzard & Foster, 2001; Schick, 2003). A falta de cumprimento das regras e padrões de contabilidade, inclusive nos relatórios contábeis, ou o atendimento de forma inadequada na divulgação de informações possui uma relação positiva com o nível de corrupção (Matheson & Kwon, 2003).

A evidenciação de informações financeiras é relevante em um contexto de democracia existente no país. Scarpin (2006) afirma que os habitantes de determinado município, que são proprietários do mesmo no papel de cidadãos, possuem o poder de escolher nas eleições o administrador do governo local que deverá maximizar o bem-estar social daquele local por um determinado período.

Loureiro, Teixeira e Prado (2008) destacam que a transparência é importante no processo democrático e que somente será possível o controle efetivo dos governantes se a informação adequada chegar ao conhecimento dos principais interessados, que são a sociedade. Com isso, a divulgação de uma maior quantidade de informações relevantes pelos entes públicos municipais tende a reduzir a assimetria informacional entre os cidadãos e o gestor público, permitindo que a sociedade fiscalize a aplicação dos recursos governamentais, exercendo seu papel democrático, e ainda, com maior esclarecimento sobre administração do erário público, para que possa fazer uma opção mais consciente em períodos de eleição.

Pérez e Hernández (2007) observam que as demonstrações financeiras são essenciais para uma boa prestação de contas e o aumento da transparência no

setor público. Guillamón et al. (2011) afirmam que a transparência é um princípio fundamental para redução da corrupção e para o aumento da responsabilidade dos gestores públicos. Organizações empresariais sob ameaça de perda de legitimidade tendem a ampliar o nível de divulgação compulsória e voluntária, e do mesmo modo, isso ocorre com os entes públicos (Beuren & Söthe, 2009).

No Brasil, a contabilidade do setor público é regulamentada por uma série de normas. O principal objetivo das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) é melhorar a qualidade da informação contábil e financeira divulgada. As normas brasileiras e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), por exemplo, estão em consonância com as normas internacionais de contabilidade, conhecida como International Public Sector Accounting Standards [IPSAS]. (Brasil, 2016).

No Brasil, considera-se o processo de convergência das normas nacionais da contabilidade aplicada ao setor público às IPSAS um processo de melhoria significativa para a gestão financeira dos governos e a evidenciação de informações para a sociedade, contribuindo, conseqüentemente, para o desenvolvimento do país. Dentre os primeiros objetivos das IPSAS estão à melhoria na qualidade da produção da informação contábil e financeira, na gestão e no desempenho financeiro do governo (Chan, 2012).

Avelino (2013) complementa esta visão ao afirmar que órgãos públicos com maiores níveis de divulgação de informação de qualidade oferecem à sociedade maiores possibilidades de monitoramento e controle da gestão, permitindo ao cidadão observar a existência do alinhamento entre as decisões do gestor público e os interesses da sociedade.

Por outro lado, com o maior nível de transparência e da comparabilidade das informações financeiras do setor público, geradas com a adoção das IPSAS, aumenta também a responsabilidade dos gestores públicos em tomar decisões mais acertadas para legitimar suas ações (Bellanca, 2014).

Deste modo, é possível entender que a divulgação de informações pelos órgãos públicos contribui para a redução da assimetria de informação entre a administração pública municipal e a população, os usuários finais da informação, e permite um melhor acompanhamento por parte dos cidadãos sobre a gestão da aplicação dos recursos públicos (Castro, 2016).

A contabilidade nesse contexto desempenha um importante papel de comunicação entre o produtor da informação contábil e o usuário final por meio das demonstrações contábeis (Messias, 2017). Assim, torna-se relevante estudar o papel da contabilidade na divulgação de informações financeiras aplicadas ao setor público.

1.1 Problema de Pesquisa

A divulgação da informação financeira visa atender as necessidades de seus usuários, sendo que na administração pública os gestores a utilizam para melhorar sua tomada de decisão, enquanto os cidadãos a utilizam para exercerem o controle social (Oulasvirta, 2013).

A contabilidade pública passa por constantes mudanças no cenário nacional e internacional, com o objetivo de alcançar um padrão de estrutura contábil que possa ser compreendido em qualquer lugar do mundo de forma semelhante. Em função de crises internacionais e escândalos corporativos, ocorreu um aumento da demanda por informações financeiras mais completas e relevantes, e nesse ambiente as demonstrações contábeis ocupam um papel importante no fornecimento de informações (Castro, 2016).

As mudanças proporcionadas pela convergência das normas nacionais de contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais proporcionam o aumento na qualidade da informação contábil, tornando-a mais compreensível, confiável e homogênea. Conseqüentemente, essa melhora se reflete nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público no Brasil, que desde 2008, quando foram publicadas as primeiras normas convergidas, evoluem em termos de padronização (Castro, 2016).

Nos municípios brasileiros houve mudanças decorrentes do processo de convergência da NBCASP para as IPSAS a partir do exercício de 2015, com a publicação dos primeiros relatórios elaborados em conformidade com as novas regras (Castro, 2016). Considerando que o processo de convergência das normas contábeis brasileiras as normas internacionais são recente e ainda estão em continuidade, são poucos os estudos empíricos que buscam compreender o nível de divulgação de informações financeiras baseados nas novas normas em municípios.

Como preconiza a literatura, diversas variáveis são consideradas determinantes do nível de divulgação da informação financeira municipal, tais como o tamanho do município (Zimmerman, 1977; Baber, 1983; Ingram, 1984; Ryan, Scapens, & Theobald, 2002; Giroux & McLelland, 2003; Serrano et al., 2009a; Serrano et al., 2009b; Caba & Hernández, 2009; Pires, 2012; Rodríguez Bolívar, Alcaide Muñoz, & López Hernández, 2013); receita orçamentária do governo (Pires, 2012; Avelino, 2013; Rodríguez Bolívar et al., 2013; Avelino et al., 2014; Ribeiro & Zuccolotto, 2014); transferências intergovernamentais (Ingram, 1984; Giroux & McLelland, 2003; Christianes et al., 2004; Muñoz et al., 2013; Rodríguez-Bolívar et al., 2013); renda da população (Ingram, 1984; Avelino et al., 2014); educação da população (Guillamón, Ríos, Gesuele, & Metallo, 2016; Ríos, Benito, & Bastida, 2013); condição financeira da administração pública (Zimmerman, 1977; Baber, 1983; Ingram, 1984; Rodríguez Bolívar et al., 2013), entre outras variáveis.

Nesse cenário, se torna relevante a análise dos fatores determinantes da divulgação financeira de informações pelos entes municipais, tendo como base o nível de divulgação das demonstrações financeiras aplicadas ao setor público em conformidade com a NBCASP's e o MCASP. Esta possibilidade de estudo auxilia a compreensão dos fatores que influenciam o nível de divulgação e afetam o conflito de interesse e a assimetria da informação, que são custos de agência, além dos custos políticos, na relação entre o governo municipal e a sociedade.

Para a delimitação e avaliação empírica do estudo, selecionou-se a região oeste paranaense. A região oeste do estado do Paraná é uma mesorregião composta por 50 municípios com grande relevância na economia estadual. A região foi uma das últimas a ser colonizada, recebendo incentivos de políticas econômicas e de desenvolvimento nacional a partir da década de 1950, e, com a vinda de um grande fluxo migratório de colonizadores de outros locais do país que impulsionaram o crescimento da região (Rippel, 2005).

A região é singular no contexto estadual, possui vocação econômica no setor agroindustrial, altos índices de crescimento do emprego formal e seus municípios cresceram economicamente acima da média das demais mesorregiões do estado (Rocha, 2016, 2018).

No setor público, destaca-se que a região recebe uma quantidade expressiva de recursos públicos, sejam para custeio, investimento, transferências

governamentais, incentivos fiscais, royalties, entre outras finalidades, que torna a divulgação de informações financeiras uma atividade essencial para os governos municipais da região para apresentar resultados satisfatórios aos seus stakeholders e legitimar suas ações, e ainda, receber cada vez mais recursos oriundos de outras esferas do governo.

1.1.1 Questão de Pesquisa

Com base no problema apresentado, surge a questão de pesquisa: quais são os determinantes da divulgação de informações financeiras dos municípios do oeste do Paraná?

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

O objetivo geral deste trabalho é analisar os determinantes da divulgação de informações financeiras dos municípios do Oeste do Paraná.

1.2.2 Específicos

- a) Pesquisar os principais fatores, com base na literatura, que podem ser determinantes para o nível de divulgação de informações financeiras da administração pública municipal;
- b) Estimar o nível de divulgação de informações financeiras das prefeituras dos municípios do oeste paranaense, com base nas NBCASP's e no MCASP;
- c) Analisar quais fatores são determinantes no nível de divulgação de informações financeiras dos municípios do oeste paranaense aplicando a técnica da regressão linear múltipla.

1.3 Justificativa e Contribuição do estudo

Esta pesquisa é relevante para a área das Ciências Contábeis e para a ciência no geral, e justifica-se na medida em que busca compreender a realidade de municípios brasileiros mediante a construção de indicadores científicos e a avaliação da relação entre níveis de divulgação e fatores determinantes da divulgação de informações financeiras. Desse modo, o estudo possui contribuições nas perspectivas científica, social e gerencial.

Cientificamente, o estudo contribui ao inovar na aplicação de um índice de divulgação de informações financeiras compulsórias com base nas normas contábeis NBCASP e no MCASP, em consonância com as IPSAS, em municípios brasileiros. Este tema é recente na literatura acadêmica, e pode auxiliar a gerar um senso crítico na comunidade acadêmica sobre a importância da convergência de normas contábeis no cenário internacional. Além disso, o estudo contribui cientificamente ao avaliar empiricamente a relação entre variáveis por meio da aplicação de técnicas estatísticas, que pode resultar em evidências significativas para comparação do cenário brasileiro com estudos internacionais na área.

A pesquisa contribui, socialmente, ao avaliar pela lente teórica da agência e da assimetria da informação os fatores que influenciam a relação entre os cidadãos e seus representantes eleitos, que causam em maior ou menor grau os conflitos de agência. Assim, a população pode cobrar maior transparência dos atos públicos, analisar a conformidade das publicações dos relatórios financeiros de seu município com base no MCASP, evitar possíveis atos de corrupção por meio da evidenciação de informações, e até mesmo, criar novos mecanismos de controle social que os auxiliam a direcionar os esforços da administração pública para maximizar o bem-estar social.

Gerencialmente, o estudo contribui com os gestores públicos municipais à compreenderem a situação do nível de divulgação de informações financeiras com base no MCASP que se encontra o seu município, Além dos fatores que podem influenciar a sua tomada de decisões no cotidiano e de possíveis fatores que contribuem ou não para legitimar suas ações.

Por fim, a pesquisa também contribui para ampliar a discussão sobre a divulgação de informações e transparência do setor público no Brasil, no contexto

da Teoria da Agência e Teoria da Legitimidade e, elevar o número de pesquisas empíricas na área, que ainda é escasso no país.

1.4 Estrutura da Dissertação

Este trabalho está organizado em cinco capítulos: introdução, revisão da literatura, metodologia da pesquisa, análise e discussão dos resultados da pesquisa e conclusão. Neste primeiro capítulo apresentou-se a contextualização do estudo, com o problema de pesquisa, a questão de pesquisa, os objetivos geral e específico, a justificativa e relevância da pesquisa.

No segundo capítulo será apresentada a revisão da literatura com base nas Teorias da Agência e da Legitimidade, a estrutura e normas das demonstrações contábeis do setor público, os fatores determinantes da divulgação financeira na administração dos municípios e a contextualização da região oeste do Paraná, que é objeto do estudo.

No terceiro capítulo é apresentada a metodologia da pesquisa, com o delineamento do estudo, a amostra utilizada, os procedimentos de coleta, tratamento e análise de dados. O quarto capítulo apresenta a aplicação das técnicas de análise de dados e discussão dos resultados da pesquisa. Por fim, no quinto capítulo, apresentam-se as conclusões, limitações e sugestões de pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresenta-se a revisão da literatura da pesquisa, abordando as Teorias da Agência e da Legitimidade, a divulgação de informações financeiras no setor público e a caracterização da região oeste do estado do Paraná.

2.1 Teoria da Agência

A Teoria da Agência, formalizada por Jensen e Meckling (1976), pressupõe a organização como uma rede ounexo de contratos, onde se estabelecem funções entre os agentes e definem-se direitos e deveres nas relações entre usuários e a propriedade. Desta relação surge a figura do agente (ou administrador) e do principal (proprietário), em que o primeiro possui a função de gerir e maximizar o objetivo da organização (agente) e o segundo é o dono da propriedade, que delega a função de gestão para o agente.

Em organizações produtivas esta relação pode ser visualizada entre acionistas (principal) e diretores executivos, ou investidores e outros funcionários de (agentes) da empresa. O acionista principal contrata o agente para realizar a gestão de seu negócio e recompensa o mesmo por essa tarefa, havendo uma separação entre propriedade e controle ou gestão da entidade (Alchian & Demsetz, 1973).

Ocorre que nem sempre o agente agirá com a melhor intenção para o alcance dos resultados esperados pelo principal (Jensen & Meckling, 1976). Dessa forma, na relação entre o agente e principal surgem conflitos de interesse, denominado pela literatura como conflitos de agência.

Acionistas e gestores possuem interesses diferentes, como as outras partes interessadas da relação empresarial, tais como fornecedores, credores etc. (Lopes & Martins, 2007). O não cumprimento do contrato pelo agente de acordo com as expectativas do principal é considerado um conflito de agência, ou seja, um conflito de interesses entre estas partes (Rocha, Pereira, Bezerra, & Nascimento, 2012).

Rocha et al. (2012) afirmam que, para a tomada de decisão, os agentes não consideram apenas os objetivos da empresa, levam em conta também os seus próprios interesses, o que é chamado na literatura econômica de oportunismo. Um

motivo para esse comportamento oportunista por parte do agente é a assimetria de informação existente entre o mesmo e o principal.

Segundo Milgrom e Roberts (1992) a assimetria de informação é uma falha recorrente no mercado, onde uma das partes não possui a informação completa para analisar a aceitação ou implantação do contrato social estabelecido entre as partes. Desta forma, a assimetria ocorre quando uma ou algumas das partes não detêm o conhecimento da informação completa (Hendriksen & Van Breda, 1999).

Algumas das formas de minimizar o conflito de agência é a estruturação da prestação de contas (accountability) da entidade, a evidenciação de informações compulsórias e voluntárias e a estruturação da governança corporativa (Saito & Silveira, 2008). Nesse contexto, a contabilidade é um importante instrumento para alinhar os interesses e minimizar o conflito de agência na relação agente e principal.

A principal finalidade da contabilidade, segundo Ludícibus (2000), é fornecer informações contábeis e financeiras aos seus diversos usuários, proporcionando condições razoáveis para tomada de decisão. Athayde (2002) complementa que o objetivo dos demonstrativos contábeis é fornecer informações contábeis, quantitativas e qualitativas, que demonstrem as posições patrimonial, financeira e econômica das empresas e, também, dos órgãos públicos.

Na administração pública, a teoria da agência pode ser averiguada a partir da relação entre sociedade (principal) e governo (agente). Pinto, Kozikowski, Pillati, Chelski e Samaha (2014) observam que esta relação é similar à de organizações produtivas, na medida em que a sociedade (principal) escolhe um representante (agente), para tomar as decisões da gestão dos recursos públicos, que devem ser bem gerenciados para garantir o bem-estar da população.

Contudo, é possível que haja conflitos de interesse nesta relação. Peres (2007) explica que o agente eleito para o poder executivo contrata, durante o seu governo, diversos gestores para auxiliá-lo a gerenciar a administração pública, tendo como um dos interesses a busca pela reeleição, ou seja, um interesse particular. Esta situação sugere uma possibilidade de desvio de interesses nas relações entre o agente e o principal.

Segundo Pinto et al. (2014), um possível comportamento oportunista dos gestores públicos pode ser a corrupção no desvio de recursos públicos, que poderiam ser aplicados em bens e serviços que geram benefícios para a sociedade.

Ocorre que a corrupção, como também a má administração de recursos públicos, geralmente acontece em virtude da ausência de informação para o principal (sociedade) no instante necessário para o seu monitoramento, oriundo da assimetria da informação.

Para reduzir esse comportamento inadequado, ainda segundo os autores, torna-se importante à implantação de estruturas de governança no setor público e mecanismos de monitoramento da informação, sendo a evidenciação e transparência da informação um dos principais elementos que possibilitam o controle social por parte do principal (Pinto et al., 2014).

Nesse sentido, observa-se que a divulgação da informação, obtida pela apresentação de relatórios e das demonstrações financeiras do ente público, são as principais ferramentas da sociedade para acompanhar o gerenciamento dos recursos públicos pelos representantes eleitos e alinhar os interesses entre o agente e o principal (Castro, 2016).

2.2 Teoria da Legitimidade

O conceito de legitimidade surgiu na análise de organizações políticas (Selznick, 1952) e posteriormente foi adaptado para organizações produtivas (Suchman, 1995; Patten, 2002; Beuren, Gubiani, & Soares, 2013).

Lindblom (1994) afirma que a teoria da legitimidade preconiza que uma organização busca estar em uma condição em que o seu sistema de valor esteja em conformidade com os valores do sistema social que orienta as ações dos indivíduos. Diante disso, caso ocorra uma disparidade ou um desalinhamento entre esses dois sistemas de valor, haverá uma redução da legitimidade da organização.

Machado-da-Silva e Fonseca (1996) explicam que o ambiente no qual as organizações atuam possui regras e valores originados da convivência social, o que tende a tornar as práticas das instituições mais homogêneas, em virtude da busca da legitimidade institucional diante de um grupo ou grupos com valores e crenças semelhantes.

Portanto, para que as organizações continuem a operar com sucesso no ambiente em que estão inseridas, elas devem agir dentro de fronteiras que a sociedade identifica como um comportamento socialmente aceito, ou seja, a

existência das organizações depende da vontade da sociedade de permitir que elas continuem a operar (O'Donovan, 2002).

No setor público, Zimmerman (1977) afirmou que a delegação de autoridade pelos cidadãos aos políticos pode criar problemas de agência, e nem sempre o agente (político) irá atuar no melhor interesse do principal (cidadãos). Nesse contexto, surgem custos políticos que influenciam a legitimidade do governo em relação à sociedade.

Além disso, conforme o autor, quanto maior for o município maior é o nível de assimetria de informação entre políticos e cidadãos, o que eleva os custos de agência e o conflito de interesse. A divulgação de informações ajuda a reduzir estes custos e a assimetria de informação ao permitir a avaliação do desempenho dos administradores públicos (Zimmerman, 1977; Serrano-Cinca et al., 2009a).

De acordo com Dias Filho (2007) a legitimidade é conceituada como o cumprimento de um contrato social existente entre as organizações e a sociedade, tendo como base a percepção da sociedade sobre como as organizações devem se comportar diante de suas expectativas, ou seja, a legitimidade da organização está em função diante das expectativas da sociedade. Assim, na administração do setor público, os representantes do governo devem buscar compreender as expectativas da sociedade para atendê-las.

Lopes e Martins (2007) contribuem colocando que, a contabilidade pode servir de ferramenta para uma evidenciação mais favorável à imagem da empresa, mediante a seleção de informações mais alinhadas aos interesses da sociedade, considerando que os gestores possuem um conhecimento maior da instituição.

Os gestores podem buscar evidenciar, por meio dos demonstrativos contábeis, reduzir ou ampliar a quantidade de informações disponibilizadas à sociedade, selecionando informações que demonstrem o cumprimento de suas obrigações, conforme a expectativa da sociedade. Quando a atuação da administração pública não estiver em conformidade com estas expectativas, o governo pode aumentar o nível de divulgação para legitimar suas ações (Beuren & Söthe, 2009).

Sancovschi e Silva (2010) mencionam que, quando os gestores percebem a ocorrência de uma ameaça à legitimidade da organização, os mesmos podem

buscar alinhar as expectativas da sociedade as atividades da organização, tentando alterar a percepção da primeira em relação às ações da segunda.

Beuren et al. (2013) afirmam que a evidenciação de informações de caráter social pode ser uma estratégia incentivada pela busca de legitimidade organizacional, diante de situações que ofereçam risco a legitimidade da entidade. Se, ainda assim, a evidenciação de informações compulsórias ou voluntárias do governo não atender as demandas da sociedade, isto é, os termos do contrato social, a sobrevivência da mesma pode estar prejudicada (Pimentel, Penedo, Magro, & Trabucho, 2004).

Bairral, Silva e Alves (2015) afirmam que a transparência pública é um mecanismo de legitimidade e começa a se expandir para além da linha legal/fiscal e passa a abordar outros aspectos da gestão pública (desempenho, pessoal, controles internos etc.). Essa ampliação traz novos requisitos para a responsabilização pública (Public Accountability), via órgãos de controle, que passam a avaliar se, efetivamente, as informações públicas estão acessíveis ao cidadão seja via relatórios fiscais, portais eletrônicos de transparência e relatórios de gestão anuais.

Rocha e Costa (2016) analisaram os determinantes políticos, institucionais, sociais e financeiros para a divulgação voluntária dos demonstrativos contábeis disciplinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00 (Brasil, 2000) e pela Lei de Direito Financeiro nº 4.320/64 (Brasil, 1964) dos municípios do estado do Rio de Janeiro. Os resultados encontrados indicam que os municípios em que o prefeito foi reeleito, os municípios que descumpriram os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e os municípios onde a proporção da população com ensino superior é maior são mais propensos a divulgar voluntariamente suas demonstrações contábeis.

Assim, estes achados sugerem que existe uma relação entre o nível de divulgação de informações financeiras e os níveis de custos de agência (Jensen & Meckling, 1976) e custos políticos (Zimmerman, 1977), nos quais exige que para minimizar o conflito de interesses entre o governo e a sociedade, reduzir os custos de imagem perante a sociedade e legitimar suas ações, as prefeituras tendem a divulgar um maior nível de informações contábeis.

Moura, Ribeiro e Monteiro (2017) alegam que, ser socialmente responsável se tornou um compromisso que, atualmente, tende a integrar a estratégia das organizações sejam elas públicas ou privadas. Este comportamento não se limita ao cumprimento de todas as imposições legais, mas implica ir além dessas obrigações, sendo, portanto, um comportamento voluntário. Em resposta a pressões do meio inserido, as organizações adotam determinadas práticas de divulgação de informação compulsórias e voluntárias, para, desse modo, procurar legitimar-se perante a sociedade.

Diante das considerações sobre a Teoria da Legitimidade e da Teoria da Agência é possível depreender-se que ambas apresentam fatores ou variáveis que influenciam a divulgação de informações financeiras nas organizações. Nesse sentido, na próxima seção serão apresentadas a conceitualização das informações financeiras divulgadas pela administração pública no Brasil e os fatores determinantes desta divulgação no setor público para construção das hipóteses da pesquisa.

2.3 Divulgação de Informações Financeiras no Setor Público

A transparência na evidenciação de informações no setor público, sejam informações compulsórias ou voluntárias é, um símbolo de confiança e modernidade na administração de recursos públicos. Esta evidenciação constitui-se em uma tendência que os governos adotam em resposta a fatores exógenos do seu ambiente e que exigem maior transparência das funções da ação pública, além de projetar uma imagem de boa governança (Slomski, 2005). Assim, a reputação do governo é reforçada e, portanto, assim é a confiança dos eleitores na administração.

Para Marques (2007) a transparência consiste em providenciar aos stakeholders a confiança no processo de tomada de decisão e nas ações de gestão das entidades públicas durante a sua atividade. Sendo abertas as informações, por meio de significativos encontros com os stakeholders, com comunicações completas e informação segura e transparente, as ações são mais cronometradas e efetivas. A transparência se torna essencial para ajudar a assegurar que os corpos dirigentes são verdadeiramente responsáveis e, isso é importante para uma boa governança pública.

A International Federation of Accountants [IFAC] afirma que a transparência no setor público transcende estruturas ou processos. Este conceito retrata uma crença entre os atores chaves de que a informação é um recurso público e tem de ser exibida, e não pode ser detida por qualquer ente em particular (IFAC, 2001). Assim, a transparência é um princípio e uma atitude que legitima as ações da entidade pública.

A importância concedida à transparência das informações para melhorar essa prestação de contas, levou-se ao desenvolvimento de estudos destinados a identificar os principais fatores subjacentes a um maior nível de divulgação de informações econômico-financeiras por organizações. Muitas dessas investigações examinaram os fatores que incentivam a divulgação online de informações e como o governo eletrônico promove a convergência em direção a agências governamentais mais responsáveis (Caba Pérez, Rodríguez Bolívar, & López Hernández, 2008; Serrano-Cinca et al., 2009; García & García-García, 2010; Pina, Torres, & Royo, 2010).

As demonstrações financeiras são o meio pelo qual a administração presta contas à sociedade, tornando transparentes as ações do governo (Pérez & Hernández, 2007). A eficiência na gestão pública quando relacionada ao bom uso dos recursos públicos pode ser avaliada pela sociedade, por meio da divulgação de informações financeiras. Além disso, a transparência da gestão financeira tem grande importância para o controle social, pois permite ao cidadão julgar a qualidade dos gastos públicos (Lourenço, Jorge, Sá, & Rolas, 2011).

As normas internacionais de contabilidade, para o setor público, também são chamadas de IPSAS, sigla de International Public Sector Accounting Standards [IPSAS]. Elas representam um conjunto de normas contábeis emitidas pelo Comitê Internacional de Padrões Contábeis do Setor Público conhecido em inglês como International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), e que faz parte da Federação Internacional de Contadores, International Federation of Accountants (IFAC), para utilização por entidades do setor público em todo o mundo na preparação das demonstrações financeiras. Esses padrões são baseados no International Financial Reporting Standards [IFRS].

O International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), órgão nomeado pelo IFAC (International Federation of Accountants) tem emitido normas internacionais para o setor público desde 2002. No Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) estão sendo discutidas pelo Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de convergi-las ao padrão internacional, estabelecido pelas IPSAS.

As alterações proporcionadas por esse processo de harmonização da contabilidade no setor público proporcionam, uma melhoria considerável da gestão financeira das administrações públicas municipais. Segundo Chan (2012), a convergência das normas contábeis com objetivos das IPSAS visa, a melhoria da qualidade da informação contábil, da gestão e do desempenho financeiro.

A divulgação de informações financeiras com boa qualidade, no setor público pretende subsidiar a tomada de decisões dos gestores da coisa pública e tem a utilidade de prestar contas à sociedade. A convergência das normas de contabilidade pública proporciona informações contábeis padronizadas e comparáveis a nível internacional (Oulasvirta, 2013).

Com a aplicação da IPSAS no setor público brasileiro, dever-se-ia aumentar a transparência e comparabilidade das informações financeiras e, conseqüentemente, a responsabilidade dos gestores públicos pela tomada de melhores decisões em seu exercício profissional (Bellanca, 2014).

Nesse sentido, segundo Castro (2016), as IPSAS objetivam harmonizar as informações financeiras disponibilizadas por meio dos demonstrativos contábeis no âmbito internacional, permitindo aos países que adotarem as normas internacionais, como referência para os padrões e regras de contabilidade, e a elaboração de relatórios com estruturas semelhantes para todas as nações que adotarem o padrão internacional proposto pela International Federation of Accountants [IFAC].

2.3.1 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

De acordo com a portaria nº 184 do Ministério da Fazenda (MF), a nova contabilidade aplicada ao setor público, harmonizada com as normas internacionais busca, a uniformização dos procedimentos contábeis para possibilitar a

disponibilização de informações contábeis transparentes e comparáveis, que seja compreendida por todos seus usuários (Brasil, 2008).

Nascimento, Santos, Zittei e Arnosti (2015) destacam que esse processo de mudanças teve início em 2004, quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) decidiu pela criação de um grupo de estudos com o objetivo de analisar e propor Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) em conformidade com as IPSAS. Sendo as primeiras 11 normas aprovadas as seguintes:

- NBC TSP 16 – Aspecto Contábil Específicos da Gestão Governamental;
- NBC TSP 16. 1 – Conceituação, Objetivo e Campo de Aplicação;
- NBC TSP 16. 2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- NBC TSP 16. 3 – Planejamento e Seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- NBC TSP 16. 4 – Transações no Setor Público;
- NBC TSP 16. 5 – Registros Contábeis;
- NBC TSP 16. 6 – Demonstrações Contábeis;
- NBC TSP 16. 7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- NBC TSP 16. 8 – Controle Interno;
- NBC TSP 16. 9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- NBC TSP 16. 10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público;
- NBC TSP 16. 11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

A convergência às normas internacionais contribui para que a Contabilidade Pública se desenvolva e passe a atender ao que é exigido pelos Princípios de Contabilidade (Castro, 2016). A NBC TSP 16.6 (CFC, 2018), por exemplo, que trata das Demonstrações Contábeis elenca as demonstrações que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades governamentais, que são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);

- f) Demonstração do Resultado Econômico (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13);
- g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) (incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13); e.
- h) Notas Explicativas (incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13).

Com o objetivo de promover a transparência das contas públicas e a padronização dos procedimentos a serem utilizados pelas três esferas de governo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Orçamento Federal publicaram por meio da Portaria Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) (Nascimento et al., 2015).

O MCASP é importante na orientação aos contadores sobre as práticas a serem adotadas para a implantação das normas padronizadas, em consonância com as regras propostas pelas NBCASP, como o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e de algumas das IPSAS (Castro, 2016).

O MCASP é a principal referência em relação aos procedimentos da contabilidade aplicada ao setor público, pois serve de elo entre a parte conceitual e a operacional, considerando as premissas das NBCASP e os procedimentos para registro contábil dos principais fatos relacionados com a administração pública, segundo as regras do PCASP (Castro, 2016).

O PCASP surgiu a partir dos estudos e discussões realizados pelo Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, o qual era composto por representantes da área contábil de todo o país. O Plano de Contas, aplicado ao Setor Público é uma ferramenta importante no processo de convergência, pois permite que os entes possam adotar de forma sistematizada as normas contábeis (Silva, 2012).

Dessa forma, o MCASP e o PCASP são duas ferramentas de extrema importância nesse processo de convergência, pois além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, também auxiliará no atendimento adequado dos padrões internacionais (Castro, 2016).

O MCASP apresenta um tópico específico, Parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), referente aos demonstrativos voltados à área pública, explicando e apresentando os modelos de cada demonstrativo em consonância com a NBCASP, com a Lei 4.320/64 (Normas de

Contabilidade Pública) e da Lei nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), já abrangendo as alterações incentivadas pelo processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público até o momento da edição do mesmo.

Na Figura 01 são apresentadas as principais diretrizes para elaboração dos demonstrativos contábeis de acordo com o MCASP na 7ª Edição (Brasil, 2016), com vigência para os exercícios de 2017 e 2018, e que apresenta como demonstrações aplicadas ao setor público devem ser desenvolvidas, tais como, o Balanço Orçamentário (BO), o Balanço Financeiro (BF), o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), em consonância com a NBC T 16.6.

BO	O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou déficit de arrecadação. Demonstrará, também, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.
	Composto por Quadro Principal, Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados, Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e não Processados Liquidados.
	Nota Explicativa: recomenda-se para esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e de reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações.
BF	O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados como os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.
	Composto por um único quadro que evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público, demonstrando: a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte / destinação de recurso (vinculações), discriminando as ordinárias e as vinculadas; os recebimentos e pagamentos extraorçamentários; as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS; e o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.
	Apresenta a situação do exercício atual e anterior.
	Notas Explicativas: deverão evidenciar eventuais ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro, bem como, o detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos pode ser apresentado nas notas explicativas.
BP	O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas

	representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).
	Composto por Quadro Principal, Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes, Quadro das Contas de Compensação (controle) e Quadro do Superávit/Déficit Financeiro.
	Apresenta a situação do exercício atual e anterior.
	Notas Explicativas: o Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos.
DVP	A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.
	Pode ser elaborado pelo modelo sintético (facilita a visualização de grandes grupos de variações patrimoniais que compõem o resultado patrimonial) ou analítico (detalha os subgrupos das variações patrimoniais em um único quadro).
	Apresenta a situação do exercício atual e anterior.
	Notas Explicativas: A DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem as VPA e as VPD forem relevantes e, também, pode apresentar valores de redução ao valor recuperável do ativo imobilizado, baixas de investimentos, dentre outros, mesmo que não sejam relevantes.
DFC	A Demonstração dos Fluxos de Caixa identifica: as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa; os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.
	Composta por Quadro Principal, Quadro de Receitas Derivadas e Originárias, Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas, Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função, Quadro de Juros e Encargos da Dívida.
	Apresenta a situação do exercício atual e anterior.
	Notas Explicativas: A DFC deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem os fluxos de caixa forem relevantes.
DMPL	A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido demonstrará a evolução do patrimônio líquido da entidade.
	Apresenta a situação do exercício atual.
	Notas Explicativas: para facilitar a compreensão da DMPL, podendo englobar informações de qualquer natureza exigidas por lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas.

Figura 1. Demonstrativos Contábeis segundo o MCASP.

Fonte: Adaptado pelo autor de MCASP (2016).

A Figura 1 apresenta de forma clara os demonstrativos contábeis e suas especificações na aplicação dentro da contabilidade pública, conforme o MCASP traz em suas orientações de elaboração.

Vale ressaltar que no caso das notas explicativas, mesmo quando não constam nas demonstrações as situações que obrigam a elaboração delas, recomenda-se sua divulgação para facilitar a compreensão dos demonstrativos contábeis pelos seus inúmeros usuários.

Após a apresentação dos demonstrativos financeiros envolvidos na divulgação de informações compulsórias do setor público, a próxima seção aborda os fatores determinantes dessa divulgação em municípios.

2.3.2 Fatores Determinantes da Divulgação Financeira

Um dos principais fatores investigados na literatura sobre os determinantes da divulgação de informações financeiras na administração pública municipal é o tamanho do município, medido pelo número de habitantes ou população local (Zimmerman, 1977; Baber, 1983; Ingram, 1984; Ryan et al., 2002; Serrano et al., 2009b; Caba & Hernández, 2009; Pires, 2012; Rodríguez Bolívar et al., 2013).

Essa variável tem relação com a Teoria da Agência no sentido em que, quanto maior for o número de habitantes de um ente público, maior serão as chances de ocorrer conflito de agência entre a sociedade e os representantes do governo, maior será o nível de assimetria da informação (Zimmerman, 1977).

Municípios maiores prestam serviços a um maior número de usuários, como também, recebem um volume maior de recursos, e esta situação tende a gerar uma cobrança mais acentuada dos cidadãos sobre informações que permitam acompanhar o desempenho do governo e que, diante dessa cobrança, as cidades maiores tendem a ser mais transparentes no nível de divulgação (Zimmerman, 1977). A transparência também pode ocorrer pressões motivadas por conflitos de interesse entre o principal, sociedade, e o agente, a administração pública (Giroux & McLelland, 2003).

A relação entre o tamanho do município e a divulgação também é tratada pela Teoria da Legitimidade, considerando que entes maiores são mais pressionados pela sociedade do que entes menores e, conseqüentemente, tendem a ser mais transparentes (Serrano et al., 2009). Assim surge a primeira hipótese da pesquisa:

H1 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e o tamanho do município.

Ainda com base nas Teorias da Agência (Pires, 2012; Avelino, 2013; Avelino et al., 2014) e da Legitimidade (Rodríguez Bolívar et al., 2013; Ribeiro & Zuccolotto, 2014) supõe-se que quanto maior for a receita orçamentária do setor público, maior será o nível de divulgação das informações financeiras do município, em virtude da cobrança da transparência da aplicação dos recursos públicos, pela população para garantir o bem-estar social. A segunda hipótese da pesquisa é:

H2 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e a receita do município.

Com base na Teoria da Agência, estudos mostram que existe uma relação positiva entre as transferências intergovernamentais recebidas pelos órgãos públicos e o nível de divulgação das informações financeiras (Ingram, 1984; Giroux & McLelland, 2003; Christiaens, Windels, & Vanslembrouck, 2004; Muñoz et al., 2013).

Rodríguez-Bolívar et al. (2013) afirma que os fundos de transferências intergovernamentais são considerados essenciais na divulgação de informações financeiras, de forma a permitir o controle pelas agências centrais que os fornecem. Assim, quando houver a presença de uma proporção substancial do financiamento de um município pelo governo estadual ou federal, este fato pode elevar a influência federal sob o orçamento do município e monitorar a divulgação financeira dele. Assim, a terceira hipótese da pesquisa é:

H3 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e as transferências governamentais recebidas pelo município.

Com base na Teoria da Agência (Ingram, 1984; Avelino et al., 2014, Baldissera, 2018), outra variável que possui relação com a divulgação de informação financeira a nível municipal é, a renda per capita dos cidadãos. Por esta lente teórica, quanto maior for a renda per capita de um município, maior será o

nível de divulgação de informações públicas.

Segundo a literatura existe a necessidade dos entes serem mais transparentes quando a renda per capita da população é maior, em razão pela qual o aumento da renda dos cidadãos eleva a expectativa da mesma sobre a quantidade e qualidade dos serviços públicos prestados, como também, demandam maiores informações sobre a aplicação dos recursos arrecadados, e se efetivamente estão sendo aplicados adequadamente. Dessa forma, a quarta hipótese da pesquisa é:

H4 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e a renda per capita do município.

Com base na Teoria da Agência, o nível de educação da população é outro fator de influência no índice de divulgação. Segundo Guillamón, Ríos, Gesuele e Metallo (2016) o nível educacional mais alto dos cidadãos tende a proporcionar uma maior pressão sobre a administração pública por transparência de seus atos. Para uma busca adequada de informações a população precisa ter capacidade de acessar, selecionar, interpretar e julgar as informações disponibilizadas, o que ocorre com um maior nível educacional (Ríos, Benito, & Bastida, 2013). Assim, a quinta hipótese da pesquisa é:

H5 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e o nível de educação da população do município.

Pela ótica da Teoria da Legitimidade, a condição financeira do município também pode ser um fator determinante para influenciar os níveis de divulgação da informação financeira (Baber, 1983; Ingram, 1984), sendo esta variável medida em estudos empíricos, por exemplo, pelo nível de endividamento. Segundo Zimmerman (1977), pela ótica da legitimidade, os políticos podem ter incentivos para reduzir o custo da dívida a fim de aumentar os recursos disponíveis para outros programas que elevam a sua reputação perante os eleitores; ou terão interesse em divulgar informações voluntariamente para reduzir assimetrias de informação, e assim, o

risco percebido pelos agentes externos, que por sua vez reduzirá o custo do empréstimo.

No Brasil, Baldissera (2018), utilizou como proxy para condição financeira um indicador de execução orçamentária corrente, resultado da divisão do total das receitas orçamentárias correntes pelas despesas orçamentárias correntes do ente, demonstrando a capacidade do município de custear suas despesas correntes com suas receitas correntes realizadas.

Rodríguez Bolívar et al. (2013) sugerem que a condição financeira exerce influência positiva em governos municipais, pois a pressão exercida pelas partes interessadas sobre os funcionários do governo que possuem a responsabilidade com a administração da dívida pública é alta e leva esses funcionários a fornecer maior divulgação de informação financeira. Deste modo, a sexta hipótese da pesquisa é:

H6 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e a condição financeira do município.

Com base na literatura, seis hipóteses foram levantadas sobre os fatores determinantes do nível de divulgação de informações financeiras sob a ótica da relação entre a administração pública municipal e a sociedade. A partir da construção das hipóteses da pesquisa, foi possível definir o modelo teórico-metodológico a ser utilizado no estudo, que será apresentado na Figura 2.

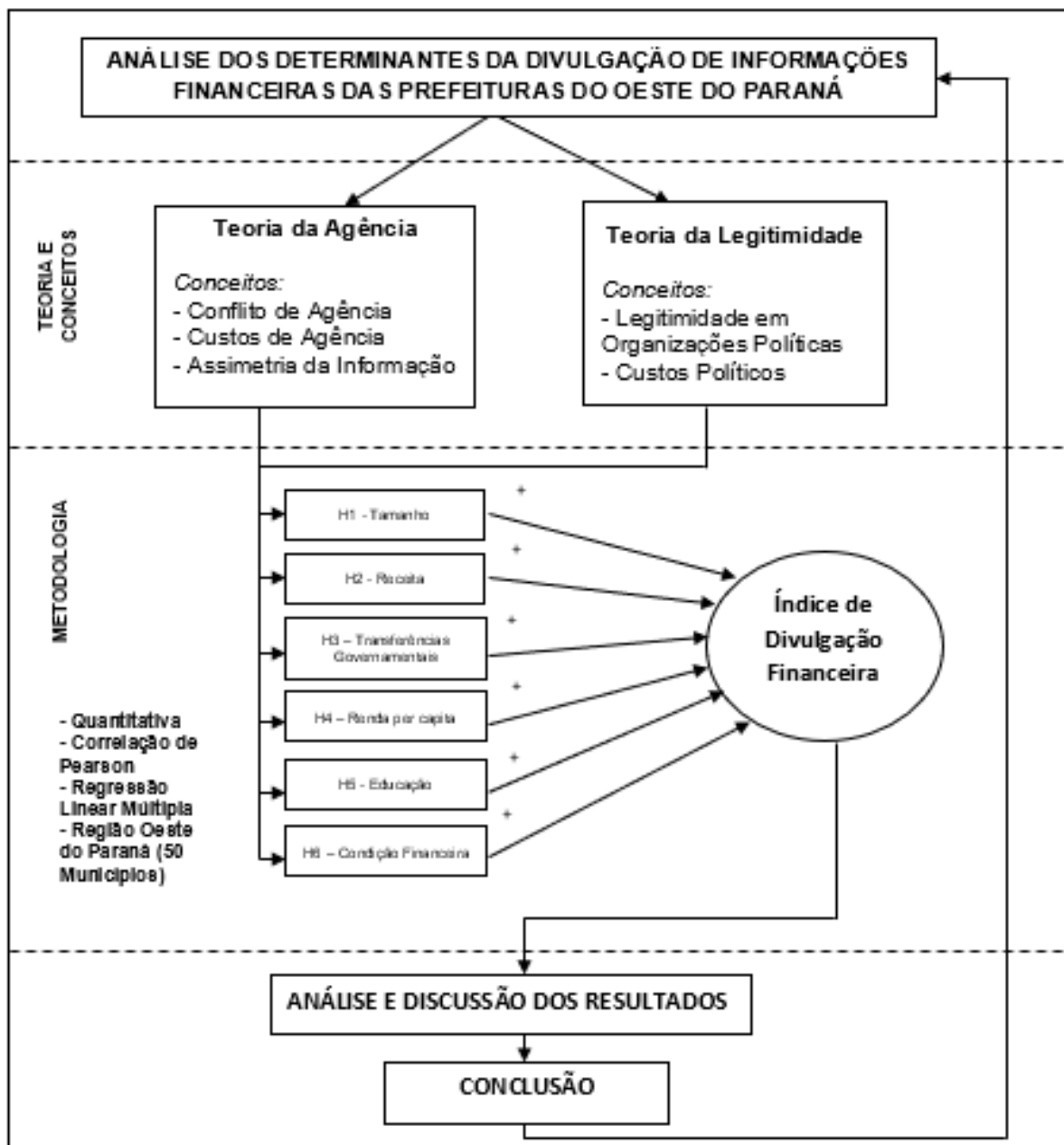


Figura 2. Modelo teórico-metodológico do estudo.

Fonte: O autor (2019).

2.3.2.1 Estudos internacionais sobre o tema

Em estudos internacionais, Guillamón, Bastida e Benito (2011) analisaram o impacto dos fatores políticos (variáveis financeiras com influência política: transferências recebidas per capita e impostos cobrados per capita; decorrentes das eleições municipais: ideologia política, taxa de participação, porcentagem de vereadores do sexo feminino no Poder Legislativo, gênero do prefeito e força

política do governo municipal) e socioeconômicos (população, dívida per capita, renda per capita e déficit fiscal) sobre a transparência financeira municipal em uma amostra composta pelos 100 maiores municípios espanhóis no ano de 2008. Conforme os resultados impactaram positivamente no nível de transparência financeira as variáveis: quantidade de impostos cobrados per capita, transferências financeiras per capita, ideologia política (esquerda) e tamanho da população.

Pires (2012), com base nas Teorias da Legitimidade, Agência e Assimetria de Informação, investigou os determinantes da divulgação financeira nos sítios eletrônicos dos municípios portugueses. Para identificar o nível de divulgação utilizou um índice composto por 36 itens que abrangeu informações orçamentárias, patrimoniais, de gestão, outras informações e informações de exercícios anteriores, sendo constatada em cada item a divulgação ou não de informações. Entre os resultados, identificou-se uma média de 65% de divulgação geral. Sete fatores foram estudados: dimensão populacional, ideologia política, competitividade política, despesas de capital, endividamento líquido, total de transferência do governo central e receitas totais.

Por meio da técnica de regressão de Poisson a pesquisa validou três das sete hipóteses e concluiu que as variáveis dimensões populacionais e endividamento líquido exercem influência positiva na divulgação, enquanto, ideologia política de direita tem influência negativa. Ressalta-se que o estudo foi realizado durante o processo de convergência das normas do país às normas internacionais (Pires, 2012).

As variáveis condições financeiras e transferências intergovernamentais também foram estudadas por Muñoz, Bolívar e Hernández (2013), os quais por meio da técnica de meta-análise, com base em 26 estudos empíricos, confirmaram uma associação estaticamente significativa das variáveis com o nível de divulgação financeiro no setor público. A pesquisa concluiu, também, com base nos estudos analisados alguns efeitos moderadores que influenciam essas associações, sendo: o meio empregado para a divulgação, a cultura administrativa dos países, o nível de governo e a unidade de medida utilizada.

Rodríguez Bolívar, Alcaide Muñoz e López Hernández (2013) por meio de meta-análise, com base em 39 estudos empíricos, objetivaram identificar os principais determinantes da transparência de informações financeiras públicas. O

estudo focou nos fatores condição financeira, subsídios intergovernamentais recebidos, competição política, tamanho e riqueza dos cidadãos. Os resultados demonstraram uma relação positiva das variáveis analisadas com o nível de divulgação financeira do setor público, mas isto depende do contexto do estudo, sendo as principais variáveis moderadoras a cultura administrativa do país e a unidade de medida utilizada.

2.3.2.2 Estudos nacionais sobre o tema

Dentre os estudos nacionais relacionados à divulgação de informações, Avelino, Cunha, Lima e Colauto (2014) investigaram as características explicativas do Disclosure Voluntário, com base nas Teorias da Agência e da Teoria da Divulgação em uma amostra de 130 entes públicos do estado de Minas Gerais, composta de 65 municípios de pequeno porte e a outra metade de municípios de médio e grande porte.

O nível de divulgação voluntária foi verificado por meio de um índice composto de 67 itens, identificando uma média de divulgação abaixo de 50%. O estudo teve como variáveis independentes o gênero do gestor, filiação partidária, escolaridade do gestor, PIB per capita, receita orçamentária, população, transferências de recursos da União, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM), Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) e participação no Programa de Fiscalização de Recursos Federais e, como variável dependente o nível de disclosure (Avelino et al., 2014).

Os resultados da análise de regressão linear múltipla indicaram que tamanho do ente (formado pelas variáveis, população, receita orçamentária e transferências de recursos da união agrupadas por meio de análise fatorial), IFDM e filiação partidária (PT, PMDB e PR) podem ser características explicativas do nível de divulgação voluntária dos entes analisados (Avelino et al., 2014).

Ribeiro e Zuccolotto (2014), com o objetivo de identificar quais fatores fiscais e sociais influenciam na divulgação de informações na internet, investigaram por meio da técnica de análise discriminante as variáveis independentes IFDM – Educação, IFDM – Emprego e Renda, IFDM – Saúde, Gasto com educação per capita, gasto com saúde per capita e receita orçamentária per capita, de modo a

verificar como estas variáveis influenciam o índice de transparência fiscal dos municípios.

Como população do estudo considerou-se os 5.564 municípios do Brasil, sendo a amostra composta por 1.710 entes municipais. Os autores identificaram que apenas 19,94% dos entes analisados apresentaram informações em quantidade e qualidade suficientes para avaliação por parte dos cidadãos do desempenho do administrador. Constataram, também, que todas as variáveis estudadas influenciam na divulgação de informações pela internet, porém, os indicadores de desenvolvimento, representados por IFDM – Educação, IFDM – Saúde e IFDM – Emprego e Renda apresentaram maior relevância para a função discriminante, sugerindo-se a importância da qualidade na aplicação dos recursos em detrimento da quantidade aplicada (Ribeiro & Zuccolotto, 2014).

Bairral, Silva e Alves (2015) realizaram estudo, sob a perspectiva da Teoria da Agência, com o objetivo de analisar o nível de transparência nos relatórios de gestão anuais de 115 entidades públicas federais. Os resultados demonstraram baixos níveis de transparência geral (48%), voluntária (19%) e obrigatória (80%). Dentre os incentivos estudados (tamanho da entidade, demografia pessoal, tamanho do núcleo de gestão, burocracia pública, tipo da entidade, auditoria interna, acessibilidade, dependência federal e receita orçamentária) demografia de pessoal, acessibilidade e tipo de entidade apresentaram uma relação positiva e significativa com o nível de transparência e a variável burocracia pública uma influência negativa.

O estudo, também, identificou um baixo índice de transparência na categoria financeira (37%) em razão, principalmente, do nível da subcategoria demonstrações financeiras (9%) apesar de a mesma ser considerada de grande relevância, segundo item de um total de 26, atrás apenas da subcategoria controles internos, tendo como base a opinião de analistas de finanças e controle da Controladoria Geral da União, coletada para formação de índice ponderado utilizado na pesquisa (Bairral, Silva e Alves, 2015).

Castro (2016) buscou identificar as características dos estados brasileiros e do Distrito Federal capazes de explicar o nível de disclosure, com base nas NBCASP, amparado na Teoria da Divulgação. Para alcance do objetivo construiu um Índice de Divulgação com referência nas demonstrações do exercício de 2014,

sendo constatado que, na média, os entes analisados divulgavam 76% dos itens obrigatórios e que o ente que atingiu o maior nível de atendimento das exigências das NBCASP alcançou 92%, ou seja, nenhum estado atendeu totalmente os requisitos.

Em relação à parte V do MCASP referente às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público aproximadamente 58% dos entes divulgaram todas as DCASP's. As variáveis verificadas foram a Receita Orçamentária; Transferências de recursos da União para os Estados; PIB per capita; Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM); Índice de Desenvolvimento Humano (IDHM), composto pelas variáveis Educação, Longevidade e Renda, Taxa de alfabetização e População, demonstrando-se como característica explicativa e positiva do nível de divulgação o tamanho do ente (medido pelas variáveis Receita Orçamentária, Transferência de Recursos da União para os Estados e População) (Castro, 2016).

Baldissera (2018) pesquisou, sob a ótica da Teoria da Escolha Pública, a influência dos fatores socioeconômicos (população, renda municipal, educação e região), financeiro-orçamentários (condição financeira, dívida pública, transferências intergovernamentais e investimentos de capital) e políticos (competição política, ideologia política, coligação partidária e mandato eleitoral) sobre o índice de transparência (geral, ativa e passiva) dos municípios brasileiros, com base em uma amostra de 3.550 municípios.

Os resultados confirmaram como determinantes do nível de transparência dos municípios brasileiros as variáveis: tamanho populacional, renda *per capita*, educação, região, condição financeira, dívida municipal (negativa) investimentos de capital e competição política. Observando conclusões diferentes das hipóteses estabelecidas na pesquisa sobre os determinantes da transparência em relação às variáveis transferências intergovernamentais (influência negativa), ideologia política (influência positiva da ideologia de política de direita), coligação partidária (influência positiva no caso do prefeito e o governador serem do mesmo partido) e mandato eleitoral (influência negativa, considerando municípios administrados por prefeitos em seu primeiro mandato) (Baldissera, 2018).

Após a apresentação de estudos internacionais e nacionais sobre o tema da pesquisa, a próxima seção trata do objeto do estudo, isto é, a caracterização dos municípios da região oeste do estado do Paraná, no Brasil.

2.4 A Região Oeste do Paraná

Localizado na Região Sul do Brasil, o estado do Paraná é dividido em 10 regiões geográficas segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE], sendo o Oeste Paranaense uma mesorregião composta por 50 municípios: Anahy, Assis Chateaubriand, Boa Vista da Aparecida, Braganey, Cafelândia, Campo Bonito, Capitão Leônidas Marques, Cascavel, Catanduvas, Céu Azul, Corbélia, Diamante do Sul, Diamante d'Oeste, Entre Rios do Oeste, Formosa do Oeste, Foz do Iguaçu, Guaíra, Guaraniaçu, Ibema, Iguatu, Iracema do Oeste, Itaipulândia, Jesuítas, Lindoeste, Marechal Cândido Rondon, Maripá, Matelândia, Medianeira, Mercedes, Missal, Nova Aurora, Nova Santa Rosa, Ouro Verde do Oeste, Palotina, Pato Bragado, Quatro Pontes, Ramilândia, Santa Helena, Santa Lúcia, Santa Tereza do Oeste, Santa Terezinha de Itaipu, São José das Palmeiras, São Miguel do Iguaçu, São Pedro do Iguaçu, Serranópolis do Iguaçu, Terra Roxa, Toledo, Três Barras do Paraná, Tupãssi e Vera Cruz do Oeste (IBGE, 2019).

A Figura 3 apresenta o mapa da região oeste do Paraná.

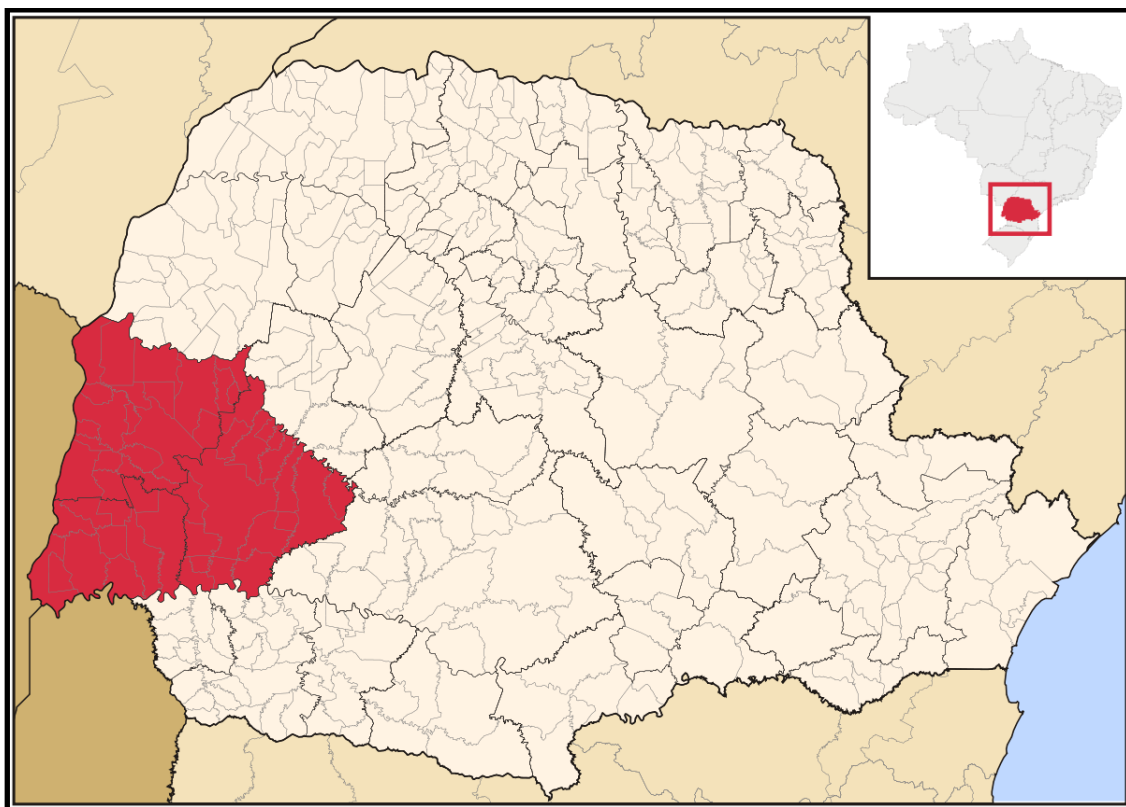


Figura 3. Mapa da região Oeste do Paraná.

Fonte: IBGE (2019).

Além da divisão administrativa do estado do Paraná do IBGE por mesorregiões, a região oeste pode ser subdividida em três microrregiões (MR): MR 01 - Toledo, MR 02 - Cascavel e MR 03 - Foz do Iguaçu.

A MR 01 - Toledo possui 21 municípios: Assis Chateaubriand, Diamante d'Oeste, Entre Rios do Oeste, Formosa do Oeste, Guaíra, Iracema do Oeste, Jesuítas, Marechal Cândido Rondon, Maripá, Mercedes, Nova Santa Rosa, Ouro Verde do Oeste, Palotina, Pato Bragado, Quatro Pontes, Santa Helena, São José das Palmeiras, São Pedro do Iguaçu, Terra Roxa, Toledo e Tupãssi.

A MR 02 - Cascavel possui 18 municípios: Anahy, Boa Vista da Aparecida, Braganey, Cafelândia, Campo Bonito, Capitão Leônidas Marques, Cascavel, Catanduvas, Corbélia, Diamante do Sul, Guaraniaçu, Ibema, Iguatu, Lindoeste, Nova Aurora, Santa Lúcia, Santa Tereza do Oeste e Três Barras do Paraná.

A MR 03 - Foz do Iguaçu possui 11 municípios: Céu Azul Foz do Iguaçu, Itaipulândia, Matelândia, Medianeira, Missal, Ramilândia, Santa Terezinha de Itaipu, São Miguel do Iguaçu, Serranópolis do Iguaçu e Vera Cruz do Oeste.

Até 31 de dezembro de 1989 a Região Oeste recebia a denominação de Extremo Oeste Paranaense. Em 1º de janeiro de 1990, em virtude da classificação das Microrregiões Geográficas, fixadas de acordo com a Divisão Regional do Brasil para fins estatísticos, através da Resolução PR-51, passou a denominar-se Região Oeste do Paraná (IBGE, 1996).

Peris (2001) explica que a delimitação do território da Região Oeste do Paraná, geograficamente como está constituída, pode ser entendida a partir da análise dos fatos que ocorreram em três etapas distintas. A primeira etapa compreende o período de 1514, quando chegaram à Região os primeiros conquistadores portugueses e espanhóis, até 1853, quando a Quinta Comarca de São Paulo foi elevada à condição de província. Os fatos marcantes desse período são: a disputa entre portugueses e espanhóis pelo domínio do que é hoje o estado do Paraná e pelo direito de se apropriar dos indígenas existentes na região; o surgimento das reduções jesuíticas; o estabelecimento das divisas entre Brasil e Argentina, através do Tratado de Santo Ildefonso, em 1777, e a criação da Província do Paraná, em 1853.

A segunda etapa compreende o período entre a criação da Província do Paraná até a chegada dos primeiros colonizadores, em 1946. Os fatos marcantes

desse período são: a ocupação do território da atual região Oeste do Paraná pelos obrangeiros argentinos; o surgimento das trilhas dos “ervateiros” e o isolamento desta Região, do restante do país. A terceira e última etapa compreende o período entre a chegada dos primeiros colonizadores, em 1946, até o ano de 1964. Os fatos marcantes dessa etapa são: a colonização da Região; a transformação das trilhas em ligações rodoviárias; o surgimento de uma atividade agropecuária forte e o início do processo de modernização tecnológica da agricultura (Peris, 2001).

Rippel (2005) analisou a dinâmica do crescimento econômico do Oeste do Paraná e seus impactos na migração de 1950 a 2000. Segundo o autor, a política agrícola adotada pelo governo federal em 1950 caracterizou-se por uma transformação nos padrões técnicos de produção agrícola nacional, que foi reorganizada e reestruturada, perceptível na região do oeste do Paraná.

A modernização do campo introduziu na região formas de produção tecnologicamente avançadas, créditos subsidiados, assistência técnica, preços de garantia e outros fatores que permitiram a expansão acelerada da mecanização e da evolução da área cultivada com as novas culturas. Isso repercutiu no estabelecimento de um novo panorama econômico para a área, no qual a quantidade de pequenas propriedades agrícolas diminuiu e cresceu o volume de população urbana em detrimento da população rural (Rippel, 2005).

Dessa forma, fatores exógenos relacionados às políticas econômicas e de desenvolvimento nacional foram decisivos para impulsionar o crescimento regional na metade do século passado. Junto com o crescimento econômico, grandes levas de imigrantes dirigiram-se para o Oeste do Paraná, com incentivos da execução de políticas de ocupação de fronteiras, tais como: concessão de crédito rural para a colonização, incentivos para a inovação tecnológica através de custeio e comercialização, compra de insumos industriais subsidiados, da política de garantia de preços mínimos e do seguro agrícola por parte do governo, além do fornecimento de subsídios às exportações, juros baixíssimos, entre outros fatores, que foram responsáveis por influenciar seu desenvolvimento (Rippel, 2005).

Fatores endógenos inerentes à região como solo fértil de conformação plana, facilidade de mecanização com possibilidades mínimas de erosão, clima subtropical, recursos hídricos, entre outros, atuaram respondendo aos estímulos externos, de tal modo que foram sendo modificados e tornando-se parte do processo produtivo,

transformando a economia extrativista da região para a agroindustrialização (Rippel, 2005). Esta vocação da economia da região permeia até os dias atuais.

Perlin e Araújo (2015) analisaram os municípios de cada microrregião do oeste do Paraná dos anos de 2002 a 2010, em busca de informações que viessem a demonstrar quais municípios polarizam a região e quais as desigualdades regionais existentes tanto nas microrregiões do oeste paranaense. Segundo os autores, constatou-se uma forte polarização por parte das principais cidades no período analisado de cada microrregião, Cascavel, Foz do Iguaçu e Toledo, que são as maiores cidades em número de habitantes.

A polarização causada pelas principais cidades de cada microrregião foi a principal causa de desigualdade na região oeste de 2002 a 2007, pois enquanto o crescimento econômico ocorria de forma centralizada dentro de determinados municípios, o atraso permaneceu em outros lugares. Contudo, a partir de 2008, começou a se perceber um movimento reverso nas regiões, a partir do crescimento acima da média dos municípios menores nas microrregiões, e que este crescimento começou a se espalhar regionalmente (Perlin & Araújo, 2015). Assim, os municípios menores da região vêm crescendo acima da média nos últimos anos, em função da integração micro e mesorregional.

Segundo a estimativa da população do IBGE (2019), a região possui 1.307.461 habitantes, sendo a distribuição espacial estimada em uma área total de 22.864,702 km². O Produto Interno Bruto a Preços Correntes, que representa o montante da produção de todos os bens e serviços finais, da região Oeste em 2016 segundo dados do IBGE foi de 52,3 bilhões de reais, o que equivale a cerca de 40.219 mil reais per capita ou por habitante. Em termos de participação relativa, a região Oeste é a terceira maior em PIB no estado, possuindo 13% do Paraná, atrás das regiões metropolitana de Curitiba e do Norte Central.

De acordo com o Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social [IPARDES], de 2012 a 2016 a região apresentou um crescimento do PIB a uma taxa média anual de 22%, sendo a maior taxa de crescimento entre todas as mesorregiões do estado no período (IPARDES, 2019). Assim, em termos econômicos, a região vem crescendo a taxas expressivas nos últimos anos.

O setor agrícola é o responsável por gerar maior parte do crescimento econômico do Oeste nos últimos anos, e é a principal economia da maioria dos

municípios da região. O Valor Adicionado Fiscal (VAF), que demonstra a contribuição de cada atividade econômica do município para a geração de receita fiscal, aponta um montante total de 39,17 bilhões de reais em 2016 na região, sendo a produção primária (agropecuária) responsável por cerca de 14,7 bilhões, o que corresponde a 37,6% do total (IPARDES, 2019).

Segundo (Rocha (2018), na produção agrícola a região se destaca na:

1. Produção de suínos, possuindo 63,5% do rebanho do estado (4,5 milhões de cabeças), sendo o Paraná o maior rebanho do Brasil (2016);
2. Produção de ovos, possuindo 22,3% do Paraná, sendo o Paraná o 3º maior produtor do Brasil. O efetivo de galináceos da região (106,9 milhões) corresponde a 31,9% do efetivo animal total do estado, sendo o Paraná o estado que possui maior efetivo do país;
3. Produção de leite, a região oeste possui 22,5% da produção do Paraná (600 milhões de litros), sendo a segunda maior região do estado em número de vacas ordenhadas do Paraná (284 mil vacas no rebanho ou 17,6% do total do estado);
4. Na piscicultura, a região é expressiva na produção de tilápia, concentrando 73% da produção do Paraná;
5. Na produção de milho, a região possui cerca de 35% da produção do oeste do estado (4,9 milhões de toneladas), sendo o Paraná o 2º maior produtor do Brasil;
6. Na produção de soja, com 21% da produção do estado (3,6 milhões de toneladas), com o estado sendo o 2º maior do país.
7. E no trigo, detendo 12,8% da produção do estado, sendo o Paraná o maior produtor de trigo do Brasil.

No Paraná, o cooperativismo é muito expressivo, possuindo cerca de 220 cooperativas de todos os setores. Destas, 74 pertencem ao agronegócio. Neste segmento, o faturamento em 2016, por exemplo, foi de aproximadamente 45 bilhões de reais, o que corresponde a 75% do faturamento total entre todos os segmentos do cooperativismo no estado. A Região Oeste do Paraná possui sede das seis maiores cooperativas agropecuárias do estado, e que estão entre as 30 maiores

cooperativas do país, que são a C. Vale Coopavel, Copacol, Copagrill, Frimesa, Lar e Primato (Rocha, 2018).

A região também possui uma atividade de turismo muito forte no município de Foz do Iguaçu, que é a 3ª cidade mais visitada no Brasil no segmento de lazer - um setor que produz 11.055 empregos diretos (Rocha, 2018).

Rocha (2018) ainda aponta as 10 atividades da região que mais geraram empregos formais em relação ao Paraná em 2016, que foram:

- 1) Criação e abate de aves (20.345 empregos) com destaque em Matelândia (Cooperativa Lar);
- 2) Criação e abate de suínos (14.158 empregos) com destaque nos municípios de Toledo (Empresa BRF – Brasil Fotos) e Medianeira (Cooperativa Central Frimesa);
- 3) Medicamentos para humanos (4.111 empregos) nos municípios de Toledo (Empresa Prati-Donaduzzi) e Cascavel;
- 4) Parques temáticos (6.109 empregos) em Foz do Iguaçu;
- 5) Medicamentos de uso veterinário (2.692 empregos) com destaque em Cascavel;
- 6) Fabricação e comércio de laticínios (2.478 empregos) com destaque em Marechal Cândido Rondon e Matelândia;
- 7) A indústria de tilápias (1.555 empregos) nos municípios de Toledo e Nova Aurora (Cooperativa Copacol);
- 8) A fabricação de carrocerias para ônibus (1.458 empregos) concentrados na região de Cascavel (onde há a indústria da Mascarello);
- 9) Produção e comércio de sementes (597 empregos), com destaque em Cascavel;
- 10) Atividades de recreação e lazer (520 empregos), com destaque para as atividades do turismo em Foz do Iguaçu.

De modo geral, entre os setores que mais empregam no totalidade de emprego da região, cita-se a Administração Pública em Geral (12%), o abate de suínos (8%), comércio varejista, com predominância de produtos alimentícios (2,8%), transporte rodoviário de cargas (3,1%) e restaurantes e outros estabelecimentos de serviços de alimentação e bebidas (2,7%) (Rocha, 2018).

Rocha (2016) afirma que nas últimas décadas, entre 2005 e 2015, a região oeste foi bastante dinâmica na geração de empregos. Enquanto o país cresceu o total de 45,9% e o Paraná cerca de 49,3%, a região oeste obteve um crescimento de 59,4% no total de empregos. Todos os municípios analisados tiveram aumento no número total de empregos e no número de estabelecimentos. Seis municípios foram destaque ao dobrar ou mais este número de empregos: Santa Tereza do Oeste (149,5%), Itaipulândia (142,3%), Medianeira (132,9%), Três Barras do Paraná (119,9%), Matelândia (116,8%) e Nova Aurora (115,6%).

Na educação superior a região também se destaca, possuindo sede de 10 das 14 universidades públicas que existem no Paraná, 20,3% do total de faculdades privadas, 11% dos programas de mestrado e 7% dos programas de doutorado do estado (Rocha, 2018).

Os maiores Índices de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) da região, calculados a partir de dados do IBGE (2010), concentram-se nas cidades de Quatro Pontes (0,791), Cascavel (0,782), Marechal Cândido Rondon (0,774), Palotina (0,768) e Toledo (0,768), com valores acima da média do estado do Paraná (0,749) (Rocha, 2018).

Desse modo, a partir da contextualização histórica e socioeconômica apresentados, nota-se que a região apesar de ser recentemente ocupada é importante dentro contexto do estado Paraná e do país.

Na área pública, a região recebe muitos recursos públicos provenientes de transferências intergovernamentais, sejam para investimentos e modernização das cidades, bem como incentivos fiscais na agricultura e, ainda royalties provenientes da exploração de energia da Usina de Itaipu, entre outros, o que torna a divulgação de informações financeiras uma atividade essencial para os municípios da região. Com o intuito de apresentar resultados satisfatórios aos seus stakeholders, para receber cada vez mais recursos e legitimar as ações do governo para a sociedade.

Assim, é possível perceber que a região oeste do Paraná é um importante locus para o estudo empírico sobre os fatores determinantes do nível de divulgação financeira no setor público. Na próxima seção serão apresentados os procedimentos e métodos aplicados na pesquisa.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Delineamento da Pesquisa

Metodologicamente, esta pesquisa caracteriza-se como: aplicada, descritiva, documental, quantitativa, com dados de fontes secundárias em corte transversal, utilizando na análise de dados técnicas da estatística descritiva e da regressão linear múltipla (Gil, 2002; Hair Jr., Anderson, Tatham, & Black, 2005; Raupp & Beuren, 2006; Richardson, 2017).

A pesquisa aplicada é o tipo de pesquisa que visa à aplicação prática da ciência na vida real. Com relação aos objetivos, a pesquisa descritiva pretende descrever características de uma amostra, tais como os municípios da região, objeto do estudo. A abordagem de pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, tratamento e análise de dados, por meio de técnicas estatísticas (Gil, 2002). Os estudos quantitativo-descritivos de modo geral pretendem a verificação de hipóteses e a descrição de relações entre variáveis especificadas, para verificação empírica de teorias (Richardson, 2017).

A pesquisa documental baseia-se em materiais que não receberam tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair algum sentido e introduzir lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel (Raupp & Beuren, 2006).

Os documentos de fontes secundárias são os que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas etc. Na área da Contabilidade, utiliza-se com frequência a pesquisa documental, sobretudo quando se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, como os aspectos relacionados à situação patrimonial, econômica e financeira (Raupp & Beuren, 2006).

Os estudos transversais usam uma amostra em um período do tempo para descrever elementos administrativos. Os estudos descritivos podem utilizar dados transversais, longitudinais ou em painel (Hair Jr. et al., 2005).

A estatística descritiva é um conjunto de técnicas da estatística que visa resumir dados para caracterização de uma amostra. Os métodos de análise de dados de correlação de Pearson e regressão linear são técnicas de estatística multivariada que buscam compreender, respectivamente, o grau de associação e a influência da relação entre variáveis (Hair Jr. et al., 2005).

A Figura 4 apresenta de forma resumida o delineamento da pesquisa.

Classificação metodológica	Descrição
Tipo de Pesquisa	Aplicada
Objetivos	Descritiva
Procedimento	Documental
Abordagem	Quantitativa
Fonte de Dados	Secundários
Recorte Temporal	Transversal (2018)
Método(s) de Análise de Dados	Estatística descritiva e Regressão Linear Múltipla

Figura 4. Delineamento da pesquisa.

Fonte: O autor (2019).

Na seção seguinte, serão apresentadas as unidades de análise, população e amostra do estudo.

3.2 Unidade de Análise, População e Amostra

As unidades de análise desta pesquisa são municípios da região oeste do Paraná. Um município é considerado uma circunscrição territorial, com autonomia administrativa, dotada de personalidade jurídica, sendo a menor unidade administrativa do país.

O Brasil é formado por 5.564 municípios e o Distrito Federal, totalizando 5.565, dos quais 399 compõem o estado do Paraná. Para a presente pesquisa optou-se por um processo de amostragem por conveniência, diante das possíveis

dificuldades de tempo demandadas na coleta de dados nos sites das prefeituras pesquisadas.

A mesorregião oeste do estado foi selecionada, sendo esta área composta por 50 municípios e subdividida em três microrregiões para análise: 1) MR de Toledo com 21 municípios, 2) MR de Cascavel com 18 municípios, e 3) MR de Foz do Iguaçu com 11 municípios.

Os critérios para escolha da referida região foi: ser o local de domicílio do pesquisador e de abrangência da instituição de ensino superior que fomenta a presente pesquisa. Assim, a pesquisa visa conhecer melhor a realidade regional do Oeste e contribuir para o desenvolvimento econômico local.

3.3 Procedimentos de Coleta dos Dados e Variáveis da Pesquisa

Os procedimentos de coleta de dados foram os relatórios contábeis disponíveis nos Portais da Transparência dos municípios analisados, e informações secundárias de bases de dados públicas, tais como o IBGE, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná [TCE-PR], o Portal da Transparência do Governo Federal e da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), disponíveis publicamente na internet.

A variável dependente da pesquisa é o nível de divulgação de informações financeiras, obtida por meio de informações coletadas nos portais da transparência das prefeituras municipais. A variável do índice é construída através da aplicação de um checklist na página do município, elaborado com base no MCASP, apresentado na Figura 01.

A referência para aplicação do checklist é semelhante a utilizada nos estudos de Eisenberg (2004), Holzer e Kim (2006) e Mello (2009), os quais utilizaram uma escala de 0 a 3, também aplicada a coleta de informações e dados em sítios eletrônicos, considerando os seguintes parâmetros: 0 – prática não existente ou não identificada, 1 – existência de poucas informações ou parte da prática, 2 – existência quase total da informação ou prática, no presente estudo quando o demonstrativo é divulgado em conformidade com MCASP e sem nota explicativa ou em desconformidade com o MCASP e com nota explicativa, e 3 – informação ou

prática completa, ou seja, divulgado em conformidade com o MCASP e com nota explicativa.

No presente estudo como a análise é especificamente a divulgação dos demonstrativos contábeis, tendo como base as NBCASP's e o MCASP, houve uma adaptação na escala que passou a compreender pontuação de 0 a 3, conforme a Figura 5. O checklist aplicado aos municípios da região Oeste do Paraná encontra-se no Apêndice B deste documento.

<i>Escala</i>	<i>Descrição</i>
0	Não identificada a divulgação.
1	Divulgado em desconformidade com o MCASP e sem nota explicativa.
2	Divulgado em desconformidade com o MCASP ou sem nota explicativa.
3	Divulgado em conformidade com o MCASP e com nota explicativa.

Figura 5. Escala de referência do Índice de Divulgação Financeira.

Fonte: autor (2019)

Considerando que a parte V do MCASP na 7ª edição, com vigência para os exercícios de 2017 e 2018, apresenta seis demonstrativos contábeis, conforme a Figura 01 no Capítulo 2 deste trabalho, a pontuação máxima atingida por cada município, referente ao nível de divulgação financeira, é de dezoito pontos, atingidos caso o município divulgue todas as demonstrações em conformidade com o MCASP e com a apresentação de Nota Explicativa, sendo o mínimo zero, nos casos em que não for identificada a divulgação de nenhum dos demonstrativos apresentados.

A análise dos fatores determinantes da divulgação financeira de informações dos municípios do oeste paranaense ocorreu por meio de testes estatísticos que buscou o relacionamento do índice obtido com seis variáveis independentes (tamanho, receita, transferências governamentais, renda, educação e condição financeira), baseado nas óticas da agência e legitimidade da literatura contábil, aplicada ao setor público.

A variável tamanho será medida pelo número de habitantes do município, com base nos dados do IBGE de 2018. A variável receita corresponde às receitas orçamentárias do município, obtida no sítio eletrônico do TCE-PR. A variável transferências governamentais é calculada pela soma do total de transferências do governo federal ao município dividido pelo número de habitantes, sendo os valores

das transferências de cada ente obtidos no portal da transparência do governo federal.

A variável renda foi extraída do site da Federação das indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), com base no Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) dos setores Emprego e Renda, que é construída a partir de informações sobre a geração de emprego formal, taxa de formalização do mercado de trabalho, geração de renda, massa salarial real no mercado de trabalho formal e o índice de Gini de desigualdade de renda no trabalho formal. O IFDM - Emprego e Renda contam com referência no índice de 2018 com base em informações de 2016.

A variável Educação foi construída a partir da variável anos de estudo obtida no site IBGE. A variável condição financeira será construída a partir do índice de execução orçamentária corrente proposto por Baldissera (2018). As variáveis da pesquisa são apresentadas na Figura 6.

Variável	Fórmula	Teoria(s)	Estudos Anteriores	Sinal	Ano	Fonte
Variável Dependente						
Índice de Divulgação	Checklist	Agência e Legitimidade	Rueda (2008), Pires, (2012), Rodríguez Bolívar et al. (2013) e Castro (2016).	N/A	2018	Portal da Transparência Municipal
Variáveis Independentes						
Tamanho (TAM)	Nº de População	Agência	Zimmerman (1977), Baber (1983), Ingram (1984), Ryan et al. (2002), Serrano et al. (2008), Caba e Hernández (2009) e Pires (2012).	+	2018	Banco de Dados do IBGE
		Legitimidade	Rodríguez Bolívar et al. (2013).	+		
Receita (REC)	Receita Orçamentária	Agência	Pires (2012), Avelino (2013), Avelino, Cunha, Lima e Colauto (2014).	+	2018	TCE-PR

		Legitimidade	Rodríguez Bolívar et al. (2013), Ribeiro e Zuccolotto (2014).	+		
Transferências Governamentais (TRANSGOV)	Total de Transferências	Agência	Ingram (1984), Giroux e McLelland (2003) e Christianes et al. (2004).	+	2018	Portal da Transparência do Governo Federal
Renda (RENDA)	IFDM - Emprego e Renda	Agência	Ingram (1984), Avelino et al. (2014).	+	2016	Sistema FIRJAN
Educação (EDUC)	Anos de Estudo	Agência	Guillamón et al. (2016).	+	2010	IBGE
Condição Financeira (CONDFIN)	Indicador de Execução Orçamentária Corrente	Legitimidade	Bolívar et al. (2013) e Baldissera (2018).	+	2018	TCE-PR

Figura 6. Variáveis da pesquisa.

Fonte: O autor (2019).

Após a apresentação das variáveis, no próximo tópico apresentam-se os procedimentos de análise de dados empregados na pesquisa.

3.4 Procedimentos de Análise de Dados

Para atingir o objetivo geral da pesquisa, a análise de dados será dividida em três etapas: a análise da estatística descritiva, a análise de correlação e a análise da regressão linear aplicada. Para o desenvolvimento da análise de dados utilizou-se como softwares de apoio o Microsoft Excel e o Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

Na análise exploratória de dados (estatística descritiva), inicialmente, espera obter-se um conjunto de medidas de tendência central capaz de caracterizar os dados das variáveis obtidas para a amostra da pesquisa. Na análise correlação busca-se encontrar o grau de associação e a direção das variáveis, se positivas ou negativas. Na regressão linear espera-se avaliar o impacto das variáveis independentes sob o nível de divulgação financeira dos municípios do oeste paranaense.

3.4.1 Regressão Linear Múltipla

A regressão linear é uma técnica estatística que busca modelar em uma equação matemática linear o relacionamento entre duas ou mais variáveis (Curral, 1994). A lógica causal de uma relação entre variáveis deve vir de fenômenos externos à estatística, sendo a modelagem apenas um método de explicar matematicamente a possibilidade desta relação ou não. Caso se confirme a relação de maneira significativa estatisticamente, a técnica tem o poder de prever o potencial de comportamento futuro das variáveis, com base nos dados utilizados.

A fórmula base da regressão linear múltipla é disposta na Equação 2.

$$y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n + e \quad (2)$$

Onde,

y = variável dependente;

b₀ = intercepto da equação;

b₁, b₂ e b_n = coeficiente angular da equação;

x₁, x₂ e x_n = variáveis independentes;

e = erro aleatório.

Segundo Hoffman (2006) é importante ressaltar que nem todas as situações são bem aproximadas por uma equação linear. Por isso, desenvolve-se um trabalho preliminar para determinar se um modelo linear é adequado, ou se devem ser aplicados outros modelos de regressão, como não lineares, probabilísticos etc.

Para aplicar a regressão linear múltipla a avaliar a relação entre as variáveis IDF (dependente) e as variáveis TAM, REC, TRANSGOV, RENDA, EDUC, CONDFIN (independentes), aplicou-se a técnica do Z-Score de distribuição normal padrão. Esta técnica consiste em padronizar as variáveis do estudo em distribuição normal com média igual a 0 e desvio padrão igual a 1 (Huizingh, 2007).

Matematicamente a variável aleatória é chamada de Z, com média zero ($\mu_z = 0$) e desvio-padrão igual a 1 ($\sigma_z = 1$). Desse modo, toda variável da série de dados $X \sim N(\mu, \sigma^2)$ deve ser transformada em $Z \sim N(0,1)$, de modo que se permita fazer o

cálculo de probabilidade ao relacionar as variáveis em questão. A Equação 3 apresenta a fórmula matemática de formação da variável Z.

$$Z = \frac{X - \mu}{\sigma} \quad (3)$$

Em que:

μ = média de X;

σ = desvio – padrão de X.

Depois de transformar as variáveis do modelo, aplica-se a técnica da regressão múltipla, com base na Equação 4 abaixo.

$$\begin{aligned} Zscore(IDF)_i = & \alpha_i + Zscore(TAM)_i + Zscore(REC)_i + Zscore(TRANSGOV)_i \\ & + Zscore(RENDA)_i + Zscore(EDUC)_i + Zscore(CONDFIN)_i + \varepsilon_i \end{aligned} \quad (4)$$

Para a inferência das estimativas, os resultados de saída do modelo de regressão devem atender os pressupostos de normalidade dos resíduos, homocedasticidade dos resíduos, ausência de autocorrelação serial dos resíduos e multicolinearidade entre variáveis independentes (Cunha & Coelho, 2017).

Após a verificação do atendimento dos pressupostos da técnica, avalia-se a contribuição que as variáveis independentes significativas estatisticamente impactam no resultado da variável dependente (Cunha & Coelho, 2017). A próxima seção apresenta a análise de dados e discussão dos resultados da pesquisa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este estudo teve por objetivo analisar a influência de fatores determinantes no nível de divulgação de informações financeiras dos municípios do oeste paranaense e, a partir dessas constatações, identificar quais determinantes podem explicar a redução da assimetria da informação e o conflito de agência na perspectiva das Teorias da Agência e da Legitimidade. Nesta seção apresenta-se a análise dos resultados da pesquisa, considerando os objetivos específicos determinados.

4.1 Principais Fatores Determinantes da Divulgação Financeira

Em resposta ao objetivo de pesquisar os principais fatores, com base na literatura, que podem ser determinantes para o nível de divulgação de informações financeiras da administração pública municipal, os mesmos são apresentados mais detalhadamente no tópico da revisão de literatura 2.3.2 - Fatores Determinantes da Divulgação Financeira.

Segundo a literatura na área, os principais fatores que podem influenciar o nível de divulgação de informações financeiras na administração pública municipal são o tamanho, a receita orçamentária do governo, a renda municipal, a educação da população, as transferências governamentais e a condição financeira do município.

4.2 Índice de Divulgação Financeira dos Municípios da região Oeste do Paraná

Em resposta ao objetivo de verificar o nível de divulgação de informações financeiras dos municípios do oeste paranaense, com base nas NBCASP's e no MCASP. Este tópico apresenta os resultados da aplicação do checklist, elaborado com base na Figura 1, nos portais da transparência dos municípios da região Oeste do estado do Paraná.

O Índice de Divulgação Financeira (IDF) dos municípios, que representa o nível de divulgação das informações contábeis da administração pública municipal

conforme o MCASP, que varia em uma escala de 0 a 18, apresentou baixo score a médio em todas as microrregiões do oeste do Paraná.

Conforme se observa na Tabela 1, na microrregião 1, por exemplo, os municípios Entre Rios do Oeste, Pato Bragado e São Pedro do Iguaçu apresentaram IDF 0, isto quer dizer que a divulgação de informações contábeis da administração pública não cumpre com os requisitos solicitados pelo MCASP. Já o município de Diamante D'Oeste apresentou o score 9, representando o maior score da microrregião, que equivale a 50% das obrigações de divulgação solicitadas, conforme o MCASP.

Os municípios de Iracema do Oeste, Formosa do Oeste, Jesuítas e Tupãssi, apresentaram IDF entre 1 e 4, o que representa de 6% a 25% de cumprimento do MCASP. O restante dos municípios, tais como Maripá, Mercedes, Assis Chateaubriand, Marechal Cândido Rondon, Quatro Pontes, Guaíra, Nova Santa Rosa, Palotina, Santa Helena, Ouro Verde do Oeste, São José das Palmeiras, Terra Roxa e Toledo apresentaram score do IDF entre 5 e 8 na escala de referência, o que representa entre 28% a 44% de cumprimento do MCASP. Assim, na microrregião 1, nenhum dos municípios cumpriu em 2018 mais do que 50% do que é exigido pelas normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

Tabela 1

Nível de Divulgação Financeira dos municípios da Microrregião 1 do oeste do Paraná

<i>Microrregião 1</i>			
Município	IDF	Total	% do Total
Entre Rios do Oeste	0	18	0%
Pato Bragado	0	18	0%
São Pedro do Iguaçu	0	18	0%
Iracema do Oeste	2	18	11%
Formosa do Oeste	3	18	17%
Jesuítas	3	18	17%
Tupãssi	4	18	22%
Maripá	5	18	28%
Mercedes	5	18	28%
Assis Chateaubriand	6	18	33%
Marechal Cândido Rondon	6	18	33%
Quatro Pontes	6	18	33%
Guaíra	7	18	39%
Nova Santa Rosa	7	18	39%
Palotina	7	18	39%
Santa Helena	7	18	39%
Ouro Verde do Oeste	8	18	44%
São José das Palmeiras	8	18	44%
Terra Roxa	8	18	44%

Toledo	8	18	44%
Diamante D'Oeste	9	18	50%

Fonte: o autor (2019).

Na microrregião 2, conforme Tabela 2, os municípios de Boa Vista da Aparecida, Capitão Leônidas Marques, Lindoeste e Santa Tereza do Oeste apresentaram IDF 0. O maior valor foi para o município de Guaraniaçu com IDF 11, o que representa 61% de cumprimento do MCASP.

Os municípios de Campo Bonito, Nova Aurora, Ibema e Três Barras do Paraná apresentaram até 25% do cumprimento do MCASP, enquanto os municípios de Anahy, Cascavel, Diamante do Sul, Santa Lúcia, Cafelândia, Iguatu, Braganey, Catanduvas e Corbélia apresentaram resultados do IDF de 28% a 50% de cumprimento do Índice.

Tabela 2

Nível de Divulgação Financeira dos municípios da Microrregião 2 do oeste do Paraná

<i>Microrregião 2</i>			
Município	IDF Alcançado	Total	% do Total
Boa Vista da Aparecida	0	18	0%
Capitão Leônidas Marques	0	18	0%
Lindoeste	0	18	0%
Santa Tereza do Oeste	0	18	0%
Campo Bonito	1	18	6%
Nova Aurora	2	18	11%
Ibema	4	18	22%
Três Barras do Paraná	4	18	22%
Anahy	5	18	28%
Cascavel	7	18	39%
Diamante do Sul	7	18	39%
Santa Lúcia	7	18	39%
Cafelândia	8	18	44%
Iguatu	8	18	44%
Braganey	9	18	50%
Catanduvas	9	18	50%
Corbélia	9	18	50%
Guaraniaçu	11	18	61%

Fonte: o autor (2019).

Na microrregião 3 o município de Ramilândia apresentou IDF 0, enquanto o município de medianeira apresentou IDF 16, que representa 89% de cumprimento do MCASP. O valor do IDF de Medianeira é o maior valor do índice alcançado entre os municípios das três microrregiões (Tabela 3).

Os municípios de Vera Cruz do Oeste, Foz do Iguaçu e Itaipulândia alcançaram IDF entre 2 e 3, que representa até 17% do cumprimento do índice conforme MCASP. De outra forma, os municípios de Céu Azul, Santa Terezinha de Itaipu, Missal, Matelândia, São Miguel do Iguaçu e Serranópolis do Iguaçu apresentaram scores do IDF entre 28% a 50% do índice, o que representa um maior cumprimento das normas de contabilidade.

Tabela 3

Nível de Divulgação Financeira dos municípios da Microrregião 3 do oeste do Paraná

<i>Microrregião 3</i>			
Município	IDF Alcançado	Total	% do Total
Ramilândia	0	18	0%
Vera Cruz do Oeste	2	18	11%
Foz do Iguaçu	3	18	17%
Itaipulândia	3	18	17%
Céu Azul	5	18	28%
Santa Terezinha de Itaipu	6	18	33%
Missal	8	18	44%
Matelândia	9	18	50%
São Miguel do Iguaçu	9	18	50%
Serranópolis do Iguaçu	9	18	50%
Medianeira	16	18	89%

Fonte: o autor (2019).

Analisando o IDF de outra forma, é possível visualizar individualmente na Tabela 4 quais são as demonstrações contábeis que estão publicadas de acordo com o MCASP dos municípios da região oeste paranaense.

No primeiro quartil de frequência existem sete municípios já citados que apresentaram IDF 0, ou seja, não foi identificada a divulgação de informações de nenhum demonstrativo. Além disso, pode-se enquadrar nesse contexto os municípios que apresentaram IDF de 1 a 3, o que representa um baixo score do índice. Esses municípios, em sua maioria, divulgaram a o Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração de Variações Patrimoniais (DVP), porém a maioria apenas divulgou não atendendo os requisitos de elaboração e a apresentação de nota explicativa, com exceção de Itaipulândia em que o IDF 3 corresponde a divulgação do BP em conformidade com o MCASP e acompanhado de Nota Explicativa e os municípios de Foz do Iguaçu e Jesuítas que apresentaram a DVP em conformidade com o MCASP. O município de Formosa do Oeste por exemplo, além do BP e da

DVP, divulgou também o BF, todos em desconformidade com o MCASP e sem a nota explicativa.

No segundo quartil de frequência, têm-se municípios que apresentaram IDF de 4 a 6, que da mesma maneira que no primeiro quartil, apresentam a maior parte de suas informações em virtude da divulgação das demonstrações BF, BP e DVP. Apenas Quatro Pontes divulgou a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e, ainda, em conformidade com o MCASP. Tanto no primeiro quanto no segundo quartil, com exceção de Quatro Pontes (DMPL), não há informações divulgadas relativas a Demonstrações do Fluxo de Caixa (DFC) e a DMPL.

No terceiro quartil, incluem-se os municípios que apresentaram score IDF entre 7 e 8. Todos esses municípios apresentaram, de alguma forma, divulgação dos demonstrativos BO, BF, BP e DVP, e mais da metade divulgaram a DFC, porém, nenhum apresentou a DFC em conformidade com o MCASP ou acompanhada de Nota Explicativa. Contudo, não foi identificada a divulgação por nenhum dos municípios da DMPL.

O quarto quartil apresenta os municípios que apresentaram maior score do IDF da mesorregião Oeste, de 9 a 16. Da mesma forma que no terceiro quartil, todos os municípios divulgaram as demonstrações contábeis do BO, BF, BP, DVP e da DFC, a maior parte das divulgações em conformidade com o MCASP ou acompanhada de Nota Explicativa e alguns demonstrativos em conformidade com o MCASP e com Nota Explicativa. Apenas Guaraniaçu e Medianeira apresentaram informações sobre a DMPL.

Tabela 4

Análise da Frequência de Divulgação das Demonstrações Financeiras conforme o MCASP pelos Municípios do Oeste do Paraná

Quartil	MR	Município	IDF	Total	%Total	BO	BF	BP	DV P	DFC	DMPL
1º Quartil	2	Boa Vista da Aparecida	0	18	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	2	Capitão Leônidas Marques	0	18	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	1	Entre Rios do Oeste	0	18	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	2	Lindoeste	0	18	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	1	Pato Bragado	0	18	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	3	Ramilândia	0	18	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	2	Santa Tereza do	0	18	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

		Oeste									
	1	São Pedro do Iguaçu	0	18	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	2	Campo Bonito	1	18	6%	0%	0%	6%	0%	0%	0%
	1	Iracema do Oeste	2	18	11%	0%	0%	6%	6%	0%	0%
	2	Nova Aurora	2	18	11%	0%	0%	6%	6%	0%	0%
	3	Vera Cruz do Oeste	2	18	11%	0%	0%	6%	6%	0%	0%
	1	Formosa do Oeste	3	18	17%	0%	6%	6%	6%	0%	0%
	3	Foz do Iguaçu	3	18	17%	0%	0%	6%	11%	0%	0%
	3	Itaipulândia	3	18	17%	0%	0%	17%	0%	0%	0%
	1	Jesuítas	3	18	17%	0%	0%	6%	11%	0%	0%
2° Quartil	2	Ibema	4	18	22%	0%	0%	11%	11%	0%	0%
	2	Três Barras do Paraná	4	18	22%	0%	0%	11%	11%	0%	0%
	1	Tupãssi	4	18	22%	0%	0%	11%	11%	0%	0%
	2	Anahy	5	18	28%	0%	6%	11%	11%	0%	0%
	3	Céu Azul	5	18	28%	0%	11%	6%	11%	0%	0%
3° Quartil	1	Maripá	5	18	28%	0%	6%	11%	11%	0%	0%
	1	Mercedes	5	18	28%	0%	6%	11%	11%	0%	0%
	1	Assis Chateaubriand	6	18	33%	11%	6%	6%	11%	0%	0%
	1	Marechal Cândido Rondon	6	18	33%	0%	0%	17%	17%	0%	0%
	1	Quatro Pontes	6	18	33%	11%	0%	11%	0%	0%	11%
	3	Santa Terezinha de Itaipu	6	18	33%	11%	6%	6%	11%	0%	0%
	2	Cascavel	7	18	39%	11%	6%	11%	11%	0%	0%
2	Diamante do Sul	7	18	39%	11%	6%	6%	11%	6%	0%	
1	Guaira	7	18	39%	11%	6%	11%	11%	0%	0%	
1	Nova Santa Rosa	7	18	39%	11%	6%	11%	11%	0%	0%	
1	Palotina	7	18	39%	11%	6%	11%	11%	0%	0%	
1	Santa Helena	7	18	39%	11%	6%	11%	11%	0%	0%	
2	Santa Lúcia	7	18	39%	11%	6%	6%	11%	6%	0%	
2	Cafelândia	8	18	44%	11%	6%	11%	11%	6%	0%	
2	Iguatu	8	18	44%	11%	6%	11%	11%	6%	0%	
3	Missal	8	18	44%	11%	6%	11%	11%	6%	0%	
1	Ouro Verde do Oeste	8	18	44%	11%	6%	11%	11%	6%	0%	
1	São José das Palmeiras	8	18	44%	11%	6%	11%	11%	6%	0%	
1	Terra Roxa	8	18	44%	11%	6%	17%	11%	0%	0%	
1	Toledo	8	18	44%	11%	6%	11%	11%	6%	0%	
4° Quartil	2	Braganey	9	18	50%	11%	6%	11%	11%	11%	0%
	2	Catanduvas	9	18	50%	0%	17%	17%	0%	0%	
	2	Corbélia	9	18	50%	11%	6%	11%	11%	11%	0%
	1	Diamante D'Oeste	9	18	50%	11%	6%	17%	11%	6%	0%
	3	Matelândia	9	18	50%	11%	6%	11%	11%	11%	0%
	3	São Miguel do Iguaçu	9	18	50%	11%	6%	11%	11%	11%	0%
	3	Serranópolis do Iguaçu	9	18	50%	11%	6%	11%	11%	11%	0%
	2	Guaraniaçu	11	18	61%	11%	11%	11%	11%	6%	11%
3	Medianeira	16	18	89%	17%	11%	17%	17%	11%	17%	
				Total	30%	6%	4%	9%	9%	2%	1%

Fonte: o autor (2019).

Um fato relevante que foi possível observar é que quase a totalidade dos municípios da região não ultrapassaram o percentual de 50% de cumprimento da evidenciação de informações segundo o MCASP, conforme a escala de referência adotada. Isso denota que os municípios estão apresentando suas informações contábeis de maneira desatualizada segundo as normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

Para complementar a discussão e a pesquisa servir de guia para possíveis ajustes na divulgação de informações financeiras dos municípios, será apresentado a análise qualitativa da observação obtida sobre os demonstrativos contábeis públicos divulgados nos portais de transparência das prefeituras municipais da região, com a intenção de sugerir contribuições de melhorias na divulgação das informações de acordo com o MCASP:

- Anahy: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, DFC, DMPL. O BF não apresenta receitas e despesas segregadas em ordinárias e vinculadas. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Assis Chateaubriand: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos DFC e DMPL. O BF não apresenta receitas e despesas segregadas em ordinárias e vinculadas. O BP não apresenta o quadro do superávit e déficit financeiro. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Boa Vista da Aparecida: Não foi identificada a divulgação de nenhum demonstrativo contábil anual do exercício de 2018 (2018 teve suas informações publicadas somente até o mês de junho).
- Braganey: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF não apresenta vinculações. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Cafelândia: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF possui vinculações da receita e despesa orçamentária, mas os demais campos estão resumidos. A DFC não apresenta os quadros transferências recebidas e concedidas, receitas derivadas e originárias e desembolsos de pessoal e demais despesas por função. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.

- Campo Bonito: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, BF, DVP, DFC e DMPL. O BP não apresenta os quadros dos ativos e passivos financeiros e permanentes, contas de compensação e do superávit/déficit financeiro. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Capitão Leônidas Marques: Não foi identificada a divulgação de nenhum demonstrativo contábil.
- Cascavel: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos DFC e DMPL. O BF não apresenta vinculações. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Catanduvas: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, DFC e DMPL. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas (BF, BP e DVP).
- Céu Azul: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, DFC e DMPL. O BP não apresenta os quadros das contas de compensação e do superávit/déficit financeiro. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas
- Corbélia: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF não apresenta vinculações. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Diamante do Sul: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF não apresenta vinculações. O BP não apresenta o passivo não circulante. A DFC não apresenta os quadros de: transferências recebidas e concedidas, receitas derivadas e originárias e desembolsos de pessoal e demais despesas por função. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Diamante D'Oeste: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF não apresenta vinculações. A DFC não apresenta os quadros de: receitas derivadas e originárias, transferências recebidas e concedidas e desembolsos de pessoal e demais despesas por função. Entre os demonstrativos divulgados somente o BP apresenta as Notas Explicativas.
- Entre Rios do Oeste: Não foi identificada a divulgação de nenhum demonstrativo contábil.

- Formosa do Oeste: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, DFC e DMPL. O BF apresenta somente o exercício atual e não apresenta vinculações. O BP apresenta somente o exercício atual. A DVP apresenta somente o exercício atual. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Foz do Iguaçu: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, BF, DFC e DMPL. No BP o quadro do superávit e déficit financeiro não apresenta o código e a descrição das fontes de recursos. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Guaíra: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos DFC (encontrada somente dos exercícios 2015 e 2016) e a DMPL. O BF não apresenta vinculações. As demonstrações divulgadas não acompanhadas de Notas Explicativas.
- Iracema do Oeste: Não foi encontrado o BO, DMPL, Notas Explicativas, DFC, BF. O BP divulgado é somente do exercício atual, sendo que o quadro do superávit e déficit financeiro está incompleto. A DVP divulgada é somente do exercício atual.
- Guaraniaçu: A DFC apresenta somente o exercício atual. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Ibema: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, BF, DFC e DMPL. No BP foi considerado o da prestação de contas para análise (maior pontuação). As Demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Iguatu: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF possui vinculações da receita e despesa orçamentária, mas os demais campos estão resumidos. O DFC não apresenta os quadros transferências recebidas e concedidas, receitas derivadas e originárias e desembolsos de pessoal e demais despesa. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Itaipulândia: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, BF, DVP, DFC e DMPL referentes ao exercício de 2018 (anual).
- Jesuítas: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo BO (encontrado somente até 2016), do BF (encontrado somente até 2016), da DFC e da DMPL.

O BP não apresenta os quadros de ativos e passivos financeiros e permanentes, contas de compensação e superávit e déficit financeiro. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.

- Lindoeste: Não foi identificada a divulgação de nenhum demonstrativo referente ao exercício de 2018 (anual).
- Marechal Cândido Rondon: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, BF, DFC e DMPL.
- Maripá: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, DFC e DMPL. O BF não apresenta vinculações entre contas.
- Matelândia: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF não apresenta as vinculações. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Medianeira: O BF não apresenta as vinculações. A DFC apresenta somente o exercício atual.
- Mercedes: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, DFC e DMPL. O BF não apresenta as vinculações. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Missal: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF possui vinculações da receita e despesa orçamentária, mas os demais campos estão resumidos. A DFC não apresenta os quadros transferências recebidas e concedidas, receitas derivadas e originárias e desembolsos de pessoal e demais despesa. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Nova Aurora: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, BF, DFC e DMPL. O BP apresenta somente o exercício atual. A DVP apresenta somente o exercício atual. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Nova Santa Rosa: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos DFC e DMPL. O BF não apresenta as vinculações entre contas. Dos demonstrativos divulgados somente o BP apresenta as Notas Explicativas.
- Ouro Verde do Oeste: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF possui vinculações da receita e despesa orçamentária, mas os demais campos estão resumidos. A DFC não apresenta os quadros transferências

recebidas e concedidas, receitas derivadas e originárias e desembolsos de pessoal e demais despesas por função. As demonstrações divulgadas não acompanhadas de Notas Explicativas.

- Palotina: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos DFC e DMPL. O BF não apresenta as vinculações. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Pato Bragado: Não foi identificada a divulgação de nenhum demonstrativo contábil.
- Quatro Pontes: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BF, DVP e DFC (encontrado somente até o exercício de 2015). O BF não apresenta vinculações. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Ramilândia: Não foi identificada a divulgação de nenhum demonstrativo contábil.
- Santa Helena: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos DFC e DMPL. O BF não apresenta vinculações entre contas. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Santa Lúcia: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF possui vinculações da receita e despesa orçamentária, mas os demais campos resumidos. O BP não apresenta o passivo não circulante. A DFC não apresenta os quadros transferências recebidas e concedidas, receitas derivadas e originárias e desembolsos de pessoal e demais despesas por função. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Santa Tereza do Oeste: Não foi identificada a divulgação de nenhum demonstrativo contábil.
- Santa Terezinha de Itaipu: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos DFC e DMPL. O BF não apresenta receitas e despesas segregadas em ordinárias e vinculadas. O BP não apresenta quadro do superávit e déficit financeiro. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- São José das Palmeiras: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF possui vinculações da receita e despesa orçamentária, mas os demais campos resumidos). A DFC não apresenta os quadros transferências recebidas e concedidas, receitas derivadas e originárias e desembolsos de

pessoal e demais despesas por função. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.

- São Miguel do Iguçu: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF não apresenta as vinculações. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- São Pedro do Iguçu: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BF, BP, DVP, DFC e DMPL (encontrado demonstrativos somente até o exercício de 2016). O BO não apresenta os quadros de execução dos restos a pagar não processados e processados.
- Serranópolis do Iguçu: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF não apresenta vinculações entre contas. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Terra Roxa: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos DFC e DMPL. O BF não apresenta vinculações entre contas. Dos demonstrativos divulgados somente o BP apresenta as Notas Explicativas.
- Toledo: Não foi identificada a divulgação do demonstrativo DMPL. O BF não apresenta as vinculações. A DFC não apresenta os quadros transferências recebidas e concedidas, receitas derivadas e originárias e desembolsos de pessoal e demais despesas por função. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Três Barras do Paraná: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, BF, DFC e DMPL. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Tupãssi: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, BF, DFC e DMPL. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.
- Vera Cruz do Oeste: Não foi identificada a divulgação dos demonstrativos BO, BF, DFC e DMPL. No BP o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes apresenta somente o exercício atual. A DVP apresenta somente o exercício atual. As demonstrações divulgadas não estão acompanhadas de Notas Explicativas.

Após a apresentação da variável dependente do estudo, o IDF, passa-se a apresentar as demais variáveis independentes do estudo por meio da estatística descritiva e em seguida apresenta-se os resultados da regressão linear múltipla.

4.3 Fatores Determinantes do nível de divulgação de informações financeiras nos municípios do oeste paranaense

Em resposta ao objetivo de identificar quais fatores são determinantes do nível de divulgação de informações financeiras nos portais eletrônicos dos municípios do oeste paranaense, este tópico inicialmente trata da estatística descritiva das variáveis e na sequência verifica os fatores determinantes por meio de Regressão Linear Múltipla.

4.3.1 Estatística Descritiva da Amostra

Na Tabela 5 é apresentada a estatística descritiva da amostra. A variável tamanho (TAM), medida pela população (número de habitantes) do município, apresentou média de 26.149 habitantes por município, sendo 3 vezes maior do que a mediana de 8.542 habitantes. O desvio padrão foi de 59.003 habitantes para mais ou para menos. A população mínima é de 2.258 habitantes e a máxima de 324.476.

Estas informações nos dizem que há uma distribuição bem heterogênea dos municípios da amostra, sendo que, pela amplitude dos valores máximos e mínimos, e pela mediana da amostra, parece existir municípios com proporções de habitantes bem distintos, caracterizando-se a existência de uma quantidade de municípios de tamanho pequenos e alguns municípios grandes em seu entorno (Foz do Iguaçu, Cascavel e Toledo), acima de 100.000 habitantes.

A receita orçamentária (REC) média da administração pública dos municípios é de 92 milhões de reais, com mediana três vezes menor em 36 milhões. Nesta métrica, é possível visualizar a amplitude da dispersão dos dados, visto que o orçamento máximo de um município da região foi de em 913 milhões, enquanto o desvio padrão gira em torno de 174 milhões para mais ou para menos. O valor mínimo é zero pois há algum município que não possui a receita orçamentária registrada no TCE.

A variável transferências governamentais per capita (TRANSGOV) mede o total de transferências recebidas do governo federal pelo município, dividido pelo seu número de habitantes, apresentou média de R\$2.719 por habitante, sendo a mediana de R\$1.670. O desvio padrão girou em torno de R\$1.341 para mais ou para menos. Nesse rol, incluem-se a transferência de valores para complementar o orçamento público, direitos de royalties dos municípios advindos da Usina Hidrelétrica de Itaipu, o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), entre outros.

A variável renda do município (RENDA) foi medida pelo IFDM – Emprego e Renda da FIRJAN, sendo uma escala que varia de 0 a 1. A média de renda dos municípios foi de 0,54, muito próxima da mediana de 0,52. Há municípios que não apresentaram valor, com índice zero, e o valor máximo obtido na amostra foi de 0,78.

A variável educação (EDUC), medida pelo número de anos médio de estudos da população apresentou uma média de 4,81 anos por habitante, próximo da mediana de 4,86. O desvio padrão é de 0,86 anos para mais ou para menos. O valor mínimo é de 3,03 anos e o máximo é de 6,47. De modo geral, é possível afirmar que a população apresenta um baixo nível de escolaridade na região.

A última variável do estudo busca estudar a condição financeira dos municípios (CONDFIN), que avalia a capacidade do município em cumprir com suas obrigações financeiras. A média dos valores foi de 1,13 e a mediana de 1,12, o que indica que a maior parte dos municípios tem alguma condição de se manter financeiramente equilibrando a sua arrecadação com suas obrigações no período. Contudo, há extremos na amostra, com municípios com uma condição financeira elevada (máximo de 1,79) e municípios em situação de baixa condição financeira (mínimo de 0,20).

Tabela 5

Estatística descritiva das variáveis independentes do estudo

	IDF	TAM	REC	TRANSGOV	RENDA	EDUC	CONDFIN
Média	5,42	26.149	92.149.282	2.179,95	0,54	4,81	1,130
Mediana	6,00	8.542	36.920.650	1.670,23	0,52	4,86	1,12
Máximo	16	324.476	913.000.000	7.573,99	0,78	6,47	1,79
Mínimo	0,00	2.258	0,00	501,96	0,00	3,03	0,00
Desvio Padrão	3,52	59.003	174.000.000	1.341,79	0,13	0,86	0,20
Assimetria	0,16	4,04	3,83	1,868	-0,91	0,05	-2,68
Curtose	3,02	18,93	17,26	7,06	7,24	2,06	22,14

Jarque-Bera (JB)	0,23	665,18	546,58	63,57	44,54	1,86	823,85
Probabilidade JB	0,88	0,00*	0,00*	0,00*	0,00*	0,39	0,00*
Soma	271	1.307.461	4.61E+09	108.997,6	27,08	240,77	56,50
Nº de Observações	50	50	50	50	50	50	50

Nível de significância: 1% (*), 5% (**) e 10% (***).

Fonte: o autor (2019).

Na Tabela 5 também é possível observar a normalidade das variáveis por meio do teste de Jarque-Bera (JB). As variáveis TAM, REC, TRANSGOV, RENDA e CONDFIN apresentaram um resultado do JB com significância estatística a um nível de 1%. Já a variável dependente IDF e a independente EDUC não passaram no teste de significância. Fez-se um gráfico de boxplot da variável IDF para verificar a presença de valores outliers, como se pode visualizar na Figura 7.

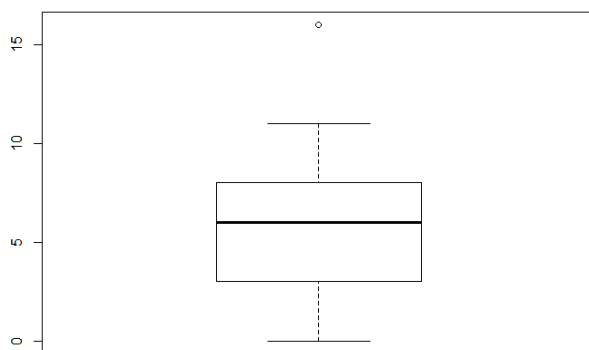


Figura 7. Boxplot da variável IDF.

Fonte: o autor (2019).

No gráfico de boxplot, identificou-se que há um elemento na amostra considerado outlier, que é o município de Medianeira, pois apresentou um valor (16) do IDF muito elevado em relação aos demais municípios da região. Retirando-se esta variável da amostra, o resultado do JB continuou sem apresentar significância, mostrando que as variáveis não apresentam uma distribuição normal em torno da média. A não presença de normalidade na variável dependente influencia testes e modelos econométricos para estimar a relação entre as variáveis do estudo.

Para tratar essa situação, procedeu-se com a aplicação do teste Z-Score de distribuição normal padrão para aplicar a técnica da regressão linear múltipla com os dados da amostra. Esta técnica padroniza os valores obtidos das variáveis em

uma escala considerando média 0 e um desvio padrão de 1 para mais e para menos.

Em seguida, fez-se uma análise de correlação simples entre as variáveis do estudo. A relação entre o IDF e o TAM é positiva, indicando que quanto maior a população, maior é o IDF na região em questão. Porém, o resultado dessa associação é bem fraco (0,09) em uma escala de 0 a +1. Da mesma forma, a relação entre IDF e REC é positiva e fraca (0,08), indicando que quanto maior o IDF obtido na amostra em questão, maior é a receita orçamentária do município.

Já a relação entre IDF e TRANSGOV apresenta uma relação negativa fraca (-0,25), isto é, quando o IDF aumenta na amostra, as transferências governamentais diminuem. Uma possível explicação com base nessas variáveis é que quanto maior for o município, maior tende a ser suas receitas orçamentárias próprias e menor tende a ser suas receitas advindas de transferências governamentais, visto que o município possui menor dependência do Estado. Municípios menores que possuem IDF baixo na amostra são municípios pequenos, com baixa receita orçamentária e que dependem mais do Estado para manter suas obrigações, dependendo de receitas de transferências governamentais para manter suas obrigações.

As variáveis RENDA (0,30), EDUC (0,23) e COND (0,15) apresentaram correlação positiva com o IDF, indicando que quanto maior o índice na amostra avaliada, maior o nível de renda municipal, o nível de escolaridade e a capacidade financeira do município. A variável renda foi a que possuiu maior nível de associação com o IDF, porém com um nível de correlação fraca.

Outro ponto a observar é o alto nível de correlação entre a variável tamanho e receita (0,98), indicando multicolinearidade que pode apresentar problemas na estimação de modelos econométricos com as variáveis do estudo. A Tabela 6 apresenta os resultados da análise de correlação.

Tabela 6

Correlação entre o IDF os determinantes da divulgação financeira em municípios

	IDF	TAM	REC	TRANSGOV	RENDA	EDUC	CONDFIN
IDF	1						
TAM	0,09	1					
REC	0,08	0,98	1				
TRANSGOV	-0,25	-0,31	-0,25	1			
RENDA	0,30	0,44	0,45	-0,42	1		
EDUC	0,23	0,53	0,56	-0,16	0,44	1	

CONDFIN	0,15	0,11	0,17	0,32	0,01	0,31	1
---------	------	------	------	------	------	------	---

Fonte: o autor (2019).

Após a descrição das variáveis do estudo, passa-se para a análise multivariada para validar as hipóteses do estudo.

4.3.2 Análise de Regressão Linear

A Tabela 7 apresenta os resultados da regressão linear múltipla. Das seis variáveis independentes que havia no modelo, somente a variável renda (REN) foi significativa para explicar o IDF dos municípios do Paraná, aceitando-se a Hipótese 4 do estudo. Todas as demais variáveis possuíram coeficientes betas de determinação com significância estatística maior que 5%, não podendo inferir sobre a relação destas variáveis com o IDF.

Por meio do Teste F verificou-se que o modelo é explicativo, pois o nível de significância de 0,03 é menor que 0,05. O poder explicativo desta regressão, obtido pelo valor R é de 0,31, ou seja, a variável renda explica 31% das variações da variável IDF, que mede o nível de divulgação de informações financeiras públicas.

O modelo obtido aponta que a variável renda (REN) é estatisticamente significativa (significância < 0,05) para explicar as variações da variável IDF, com coeficiente positivo de 0,31. O pressuposto da normalidade foi averiguado com o teste de Kolmogorov-Smirnov Z, que verifica a distribuição normal das variáveis. O teste indica que com significância de 0,961 > 0,05, as variáveis seguem distribuição normal.

Além disso, verificou-se o pressuposto da autocorrelação residual por meio do teste de Durbin-Watson, que com o resultado de 2,148 dentro do intervalo de > 2 e < 4 indica que os resíduos não são autocorrelacionados, apontando a ausência de autocorrelação serial. A homocedasticidade foi avaliada pelo teste de Pesarán-Pesarán, que com resultado de significância de 0,81, maior 0,05, indica que a variância dos resíduos se mantém constantes.

Tabela 7

Regressão linear múltipla entre o IDF e as variáveis do estudo

<i>Descrição do Modelo</i>	<i>Beta</i>	<i>Teste t</i>	<i>Significância</i>
(Constante)	0,00	0,00	1,00
Z-score RENDA)	0,31	2,24	0,03*
<i>Pressupostos da regressão</i>	<i>Teste Aplicado</i>	<i>Resultados</i>	<i>Significância</i>
1. Ajuste do Modelo	F	5,01	0,03*
2. Normalidade das Variáveis	Kolmogorov-Smirnov Z	0,50	0,96***
3. Homocedasticidade	Pesarán-Pesarán	0,91	0,91***
4. Ausência de Autocorrelação Serial	Durbin-Watson	2,15	Entre 2 > 4
5. Poder explicativo do Modelo	R	0,31	31%
<i>Variáveis excluídas do modelo</i>	<i>Beta</i>	<i>t</i>	<i>Sig.</i>
Z-score (TAM)	-0,05	-0,33	0,75
Z-score (REC)	-0,07	-0,48	0,63
Z-score (EDU)	0,12	0,78	0,44
Z-score (TRANSGOV)	-0,15	-0,97	0,34
Z-score (CONDFIN)	-0,03	-0,21	0,84

Nota: Nível de significância de 5% (**). Nível de significância maior que 5% (***).

Fonte: o autor (2019).

A literatura sobre os determinantes da divulgação de informações financeiras na administração pública municipal sugere que existe uma série de fatores que influenciam a evidenciação de informações contábeis e financeiras no setor público.

Este estudo utilizou o índice de divulgação financeira (IDF) com base nas novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público (MCASP) e testou a relação do índice com seis variáveis distintas, tamanho (medido pelo nº de população), receitas orçamentárias, transferências governamentais, renda municipal (medido pelo IFDM – Emprego e Renda), educação (medido pelos anos de estudo médio da população) e condição financeira (medido pelo IEOC). Os resultados obtidos não nos permitiram inferir sobre as hipóteses do estudo H1, H2, H3, H5 e H6.

A relação entre o tamanho do município (H1) e a divulgação de informações financeiras da administração pública tem por base a hipótese do conflito de agência entre governo e sociedade, sugerido pela Teoria da Agência (Zimmerman, 1977; Giroux & McLelland, 2003), e da transparência pública, pela ótica da Legitimidade (Serrano et al., 2009). Essa hipótese não pode ser validada com base no modelo de regressão utilizado no estudo.

Os estudos que testaram esta hipótese (Zimmerman, 1977; Baber, 1983; Ingram, 1984; Ryan et al., 2002; Serrano et al., 2008; Caba & Hernández, 2009; Pires, 2012; Rodríguez Bolívar et al., 2013) associam positivamente uma relação linear entre a divulgação financeira e o tamanho populacional dos municípios.

Segundo Ryan et al. (2002) e Pires (2012), municípios de grandes dimensões revelam uma maior capacidade de prestar contas de suas atividades com maior qualidade. Assim, tenderiam a divulgar mais informações contábeis e financeiras. Além disso, esses municípios são mais cobrados de seus munícipes e pelo governo a prestar um maior número de informações relevantes em função da elevada quantidade de recursos recebidas pela administração municipal.

Esta característica não foi encontrada na região Oeste do Paraná, talvez pela maior parte dos municípios serem de micro ou pequeno porte. Os maiores municípios da região são Foz do Iguaçu, Cascavel e Toledo, mas do ponto de vista da estatística eles poderiam ser considerados outliers em termos de população, pois grande maioria dos municípios possui uma população estimada entre 10.000 a 70.000 habitantes.

A Teoria da Agência, na mesma direção, possui por hipótese teórica que quanto maior for a receita orçamentária do município (H2), maior tende a ser o nível de divulgação das informações financeiras da administração municipal, em função da cobrança pela transparência na aplicação dos recursos públicos pela população e pelos órgãos de controle, de forma a garantir o bem-estar social. Esta hipótese também não pode ser validada no estudo.

Na Teoria da Agência aplicada ao contexto da administração pública, existem estudos (Ingram, 1984; Giroux & McLelland, 2003; Christiaens, Windels, & Vanslembrouck, 2004; Muñoz et al., 2013) que mostram uma relação linear positiva entre as transferências intergovernamentais (H3) recebidas pelo município e o nível de divulgação das informações financeiras. Esta relação no estudo não foi validada.

Alguns estudos que relacionam Teoria da Agência na ótica da relação entre governo e sociedade (Ingram, 1984; Avelino et al., 2014, Baldissera, 2018) também afirmam que, quanto maior for o nível de renda dos cidadãos (H4) de um município, maior tende a ser o nível de divulgação de informações financeiras pela prefeitura do município, pela necessidade de transparência das ações do governo.

Esta hipótese foi comprovada no estudo, sendo que, na região oeste do

Paraná, é possível verificar indícios de que existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e a renda per capita municipal.

Dessa forma, como preconiza a teoria, quanto maior for o nível de renda disponível dos cidadãos dos municípios da região oeste do Paraná, maior será a exigência de serviços prestados pela administração pública, de modo que os cidadãos acabam por demandar informações sobre a aplicação adequada dos recursos públicos arrecadados. Assim, para reduzir o conflito de agência, o governo municipal divulga maior quantidade e informações financeiras relevantes.

Pela perspectiva da Teoria da Agência, o nível de educação da população (H5) é outro fator determinante do índice de divulgação de informações financeiras (Ríos et al., 2013; Guillamón et al., 2016). Por essa lógica, quanto mais elevado for o nível educacional dos cidadãos, mais eles tendem a acessar e selecionar informação, e por conseguinte, pressionar a transparência dos atos da administração pública municipal. Esta hipótese não foi validada nesse estudo.

Segundo a Teoria da Legitimidade, a condição financeira do município (H6) também é um fator determinante para os níveis de divulgação da informação financeira municipal (Zimmerman, 1977; Baber, 1983; Ingram, 1984; Rodríguez Bolívar et al., 2013; Baldissera, 2018). Por esta ótica, políticos podem ter incentivos relacionados para reduzir o custo da dívida para aumentar os recursos disponíveis a outros programas de governo que elevam sua reputação perante a sociedade e divulgar informações voluntárias relacionadas a condição financeira do município para reduzir a assimetria de informação. Esta hipótese não foi validada neste estudo.

De forma resumida, a Figura 8 apresenta a síntese dos resultados obtidos para validação dos testes de hipóteses da pesquisa, por meio da regressão aplicada.

<i>Hipóteses da Pesquisa</i>	<i>Resultado da Regressão</i>
H1 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e o tamanho do município.	Não é possível inferir
H2 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e a receita do município.	Não é possível inferir
H3 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e as transferências governamentais	Não é possível inferir

recebidas pelo município.	
H4 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e a renda do município.	Aceitar a hipótese
H5 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e o nível de educação da população do município.	Não é possível inferir
H6 - Existe uma relação positiva entre o nível de divulgação de informações financeiras e a condição financeira do município.	Não é possível inferir

Figura 8. Síntese dos resultados dos testes de hipóteses da pesquisa.

Fonte: o autor (2019).

Essa discussão teórica parte de duas premissas: uma da avaliação de fatores determinantes do nível de divulgação de informações financeiras segundo a literatura das Teorias da Agência e da Legitimidade sobre o nível de divulgação financeira dos municípios do oeste paranaense, medido pelo índice IDF, baseado no MCASP.

Após análise e discussão dos resultados respondendo aos objetivos específicos de: pesquisar os principais fatores, com base na literatura, que podem ser determinantes para o nível de divulgação de informações financeiras da administração pública municipal; Estimar o nível de divulgação de informações financeiras das prefeituras dos municípios do oeste paranaense, com base nas NBCASP's e no MCASP; e analisar quais fatores são determinantes no nível de divulgação de informações financeiras dos municípios do oeste paranaense aplicando a técnica da regressão linear múltipla. No próximo capítulo apresenta-se as considerações finais da pesquisa.

5 CONCLUSÃO

A contabilidade no setor público brasileiro vem passando por transformações recentes com a padronização das normas do MCASP segundo o padrão internacional com base nas IPSAS que visam melhorar a qualidade da informação contábil divulgada para melhorar a tomada de decisão dos usuários da informação, ampliar o controle social pela sociedade e minimizar os escândalos de corrupção.

A divulgação de informações financeiras na administração pública municipal tem por pretensão atender as necessidades de diferentes usuários da informação, tais como os governos estadual e federal, órgãos de controle e a sociedade; e diversas motivações por trás dos usuários que elaboram e evidenciam estas informações são passíveis de influenciar o nível de divulgação das informações.

No rol dessas motivações, a Teoria da Agência afirma que, em muitas ocasiões, há um viés de conflito de interesses (ou conflito de agência) entre a população (principal) e os governantes (agentes), que gera uma assimetria da informação e um possível desvio da finalidade dos agentes na tomada de decisão que maximiza o bem-estar social. Na ótica da Teoria da Legitimidade, os representantes da administração pública buscam tomar decisões perante a sociedade que visam reduzir a assimetria da informação e aumentar sua reputação com o seu eleitorado.

A literatura sugere, então, que há uma série de fatores determinantes da divulgação de informações financeiras no setor público. Este estudo buscou compreender a influência do tamanho, da receita orçamentária, das transferências governamentais, da renda municipal, da educação e da condição financeira sobre a divulgação financeira. A região oeste do Paraná foi escolhida, composta por 50 municípios de grande relevância econômica e social no estado.

O objetivo geral do trabalho foi analisar os fatores determinantes da divulgação de informações financeiras no governo dos municípios do oeste do Paraná. Como objetivos específicos delimitou-se: pesquisar os principais fatores, com base na literatura, que podem ser determinantes para o nível de divulgação de informações financeiras da administração pública municipal; Estimar o nível de divulgação de informações financeiras das prefeituras dos municípios do oeste

paranaense, com base nas NBCASP's e no MCASP; e analisar quais fatores são determinantes no nível de divulgação de informações financeiras dos municípios do oeste paranaense aplicando a técnica da regressão linear múltipla. Para atingir o objetivo da pesquisa, o arranjo metodológico definido e aplicado envolveu uma série de procedimentos voltados para uma pesquisa do tipo descritiva, documental, quantitativa, com fontes de dados secundários, de corte transversal (período 2018 como base), e utilizando técnicas estatísticas de análise de dados como a estatística descritiva, a correlação e a regressão linear múltipla.

Nos resultados das regressões não foi possível inferir sobre as relações entre a variável dependente nível de divulgação financeira de informações e as variáveis independentes tamanho, receita orçamentária, transferências governamentais, educação e condição financeira, referentes as hipóteses H1, H2, H3, H5 e H6 da pesquisa.

Foram encontradas relações estatisticamente significativas e positiva entre o índice de divulgação financeira e a variável renda municipal, validando-se a hipótese H4. Assim, quanto maior for a renda municipal maior será o nível de divulgação de informações financeiras do governo do município, corroborando com os estudos de Ingram (1984), Avelino et al. (2014) e Baldissera (2018).

Após a regressão, discutiu-se os resultados encontrados com base na literatura exposta. Adicionalmente, realizou-se uma análise qualitativa do IDF de cada município em nível individual para verificar quais são os pontos de melhoria da divulgação das informações financeiras em relação ao MCASP que cada um poderá adotar e para padronizar a sua divulgação de acordo com as normas brasileiras e internacionais.

Esta pesquisa contribuiu de várias formas ao buscar compreender a realidade dos municípios brasileiros da região oeste do Paraná, por meio da construção e do relacionamento entre teoria, métricas e indicadores que explicam a temática da divulgação de informações financeiras públicas municipais e sua relação entre o agente (governo) e o principal (sociedade).

Pela ótica da ciência, construiu-se um índice de divulgação de informações financeiras compulsórias com base nas NBCASP e no MCASP em conformidade com as IPSAS para a região oeste do Paraná e avaliou-se empiricamente a relação entre níveis de divulgação de informações no setor público municipal e fatores

determinantes da divulgação financeira por meio da aplicação de técnicas estatísticas univariadas e multivariadas, que resultou em evidências do cenário brasileiro para futura comparação com outros estudos nacionais e internacionais na área.

Na perspectiva social, a pesquisa avaliou pela perspectiva dos conflitos de agência e da assimetria da informação quais são os fatores que influenciam a relação entre os representantes eleitos, responsáveis pela criação e divulgação da informação contábil, e os usuários da informação, que possuem a necessidade de informação e de mecanismos de monitoramento da mesma. Assim, os cidadãos, órgãos de controle, e o próprio governo em outras esferas, podem cobrar maior transparência dos atos da administração pública municipal.

Pela lente gerencial, é possível afirmar que o estudo contribuiu para a análise do status do nível de divulgação de informações financeiras com base no MCASP em que se encontra os municípios da região, que para os gestores públicos é essencial ao aperfeiçoamento de seu trabalho. Finalmente, a pesquisa contribuiu para lançar luz a discussão sobre a divulgação de informações e transparência do setor público no Brasil nesse novo contexto de Normas Internacionais aplicados ao governo, tanto no contexto da Teoria da Agência e Teoria da Legitimidade, com a pretensão de motivar o crescimento o número de pesquisas empíricas na área.

Entre as limitações metodológicas da pesquisa pode-se citar: a construção da variável independente (IDF) e pela própria escala de referência utilizada, o baixo número de municípios da amostra para o número de variáveis independentes para utilizar as técnicas de regressão múltipla, que exigiu um tratamento dos dados obtidos por meio do Z Score.

De maneira geral, as limitações observadas no decorrer desta pesquisa foram de cunho operacional ou metodológico. Primeiro, operacionalmente, as variáveis empregadas são proxies para representar o fenômeno em uma determinada realidade e posterior avaliação empírica, logo, não são diretamente representações da realidade. Assim, a construção da variável dependente “Índice de divulgação financeira” e as outras variáveis financeiras são aproximações da realidade.

Outra limitação em relação metodologia refere-se a coleta de dados das variáveis em anos diferentes, tais como 2010, 2016, 2017 e 2018, pois são as

informações mais atualizadas que se pode ter acesso. Por fim, ressalta-se que a amostra foi selecionada por conveniência, o que não permite a generalização estatística no contexto brasileiro, apenas ao contexto da região oeste do Paraná observado.

Como sugestão de estudos futuros, sugere-se ampliar a amostra da pesquisa para outras mesorregiões do estado do Paraná e comparar com este estudo, e de até outras regiões do país com características similares. Sugere-se um estudo para validação da escala do IDF de referência com uma base maior de municípios, utilizando modelagem de equações estruturais.

Outras possibilidades de pesquisa envolvem a busca da utilização de outras variáveis como proxy para o tamanho, receita, educação e condição financeira e aplicação de outras técnicas multivariadas da estatística, como as regressões Logit, Probit ou Tobit, correlação de Pearson e ANOVA. Seria interessante também avaliar a eficiência dessa divulgação, utilizando modelos DEA e mesclar pesquisas qualitativas para compreender a motivação por trás dos fatores determinantes da divulgação financeira na ótica dos representantes eleitos, órgãos de controle, órgãos estaduais e federais e da própria sociedade.

REFERÊNCIAS

- Alchian, A. A., & Demsetz, H. (1973). The property right paradigm. *The Journal of Economic History*, 33(1), 16-27.
- Athayde, F. R. (2002). *A Evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do município de Luziânia GO*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Avelino, B. C. (2013). *Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da Teoria da Divulgação*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Avelino, B. C., Cunha, J. V. A., Lima, G. A. S. F., & Colauto, R. D. (2014). Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 13(2), 571-608.
- Baber, W. R. (1983). Toward understanding the role of auditing in the public sector. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 213-227.
- Bairral, M. A. D. C., Silva, A. H. C., & Alves, F. J. D. S. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 643-675.
- Baldissera, J. F. (2018). *Determinantes da Transparência Pública: um estudo em municípios brasileiros sob a ótica da teoria da escolha pública*. Dissertação de em Contabilidade, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, PR, Brasil.
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3), 257–269.
- Beuren, I. M., Gubiani, C. A., & Soares, M. (2013). Estratégias de legitimidade de Suchman evidenciadas nos relatórios da administração de empresas públicas do setor elétrico. *Revista de Administração Pública*, 47(4), 849-875.
- Beuren, I. M., & Söthe, A. (2009). A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(5), 98-120.
- Brasil (2000). Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União, DOU*, 5 de mai. 2000. Recuperado de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 15 de setembro de 2018.

- Brasil (2000). *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui normas gerais de direito financeiro e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União, DOU, 23 de mar. 1964*. Recuperado de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 15 de setembro de 2018.
- Brasil (2008). Ministério da Fazenda. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Diário Oficial da União, DOU, 26 de ago. 2008*. Recuperado de: <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>>. Acesso em: 25 de abril de 2019.
- Brasil (2016). Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Público 7ª Edição. Recuperado de: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>. Acesso em: 15 de junho de 2018.
- Caba Pérez, C. & López Hernández, A. M. (2009). Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. *International Review of Administrative Sciences*, 75(1), 169-181.
- Caba Pérez, C., Rodríguez Bolívar, M. P., & López Hernandez, A. M. (2008). E-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, 32(3), 379-400.
- Carpenter, V. L. (1991). The influence of political competition on the decision to adopt GAAP. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(2), 105-134.
- Castro, M. C. C. S. (2016). *Convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais: Análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo distrito federal*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Chan, J. L. (2012). IPSAS and government accounting reform in Developing Countries. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 5.
- Christiaens, J., Windels, P., & Vanslebrouck S. (2004). Accounting and management reform in local authorities: A tool for evaluating empirically the outcomes. [Working Paper N.277]. *Universiteit Gent – Faculteit Economie en Bedrijfskunde, Gent*.
- Conselho Federal de Contabilidade [CFC] (2008). *Resolução CFC n. 16.6, de 21 de novembro de 2008*. Demonstrações Contábeis. Recuperado de:

<http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 22 de outubro de 2018.

- Conselho Federal de Contabilidade [CFC] (2018). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBC TSP 16. 6 – Demonstrações Contábeis Separadas. *Diário Oficial da União, DOU, 31 de out. 2018*. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP16.pdf>>. Acesso em 01 out. 2019.
- Cunha, J. V. A., & Coelho, A. C. (2017). Regressão Linear Múltipla. In Corrar, L. J., Paulo, E., & Dias Filho, J. M. (Coordenação). *Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. São Paulo: Atlas.
- Curral, J. (1994) *Statistics Packages: A General Overview*. Universidade de Glasgow.
- Dias Filho, J. M. (2007). Políticas de evidenciação contábil: um estudo do poder preditivo e explicativo da teoria da legitimidade. *Anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração-EnANPAD*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31.
- Eisenberg, J. (2004). Um quadro comparativo de sites de prefeituras municipais. In Chahin, A., Cunha, M. A., Knight, P. T., & Pinto, S. L. *E-gov.br: a próxima revolução brasileira*. São Paulo: Prentice Hall.
- Fozzard, A., & Foster, M. (2001). *Changing approaches to public expenditure management in low-income aid dependent countries* (No. 2001/107). WIDER Discussion Papers//World Institute for Development Economics (UNU-WIDER).
- García, A. C., & García-García, J. (2010). Determinants of online reporting of accounting information by Spanish local government authorities. *Local Government Studies*, 36(5), 679-695.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4. ed.). São Paulo: Atlas.
- Giroux, G., & McLelland, A. J. (2003). Governance structures and accounting at large municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(3), 203-230.
- Guillamón, M. D., Bastida, F., & Benito, B. (2011). The determinants of local government's financial transparency. *Local Government Studies*, 37(4), 391-406.
- Guillamón, M. D., Ríos, A. M., Gesuele, B., & Metallo, C. (2016). Factors influencing social media use in local governments: The case of Italy and Spain. *Government Information Quarterly*, 33(3), 460-471.
- Hair Jr., J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. (2005). *Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração*. Porto Alegre: Bookman.

- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas.
- Hoffmann, R. (2006). *Análise de Regressão: Uma Introdução à Econometria* (4. Ed.). São Paulo: Hucitec.
- Holzer, M., & Kim, S. T. (2006). *Digital governance in municipalities worldwide (2005): a longitudinal assessment of municipal websites throughout the world*. Division for Public administration and Development Management. Department of Economic and Social Affairs, United Nations. Recuperado de: <<http://edoc.vifapol.de/opus/volltexte/2009/1151/>>. Acesso em: 15 agosto de 2019.
- Huizingh, E. (2007). *Applied statistics with SPSS*. London: Sage.
- Ingram, R. W. (1984). Economic incentives and the choice of state government accounting practices. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 126-144.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE] (1990). *Mesorregiões e Microrregiões Geográficas 1990*. Recuperado de: <<https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/divisao-regional/15778-divisoes-regionais-do-brasil.html?edicao=16163&t=sobre>>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE] (2010). *Censo 2010*. Recuperado de: <<https://censo2010.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE] (2019). *Cidades@: informações municipais*. Recuperado de: <<https://cidades.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.
- International Federation of Accountants [IFAC] (2001). *International Standard-Setting Boards*. Recuperado de: <<https://www.international-standards.org/>>. Acesso em: 06 de setembro de 2019.
- International Financial Reporting Standards [IFRS] (2019). *List of IFRS Standards*. Recuperado de <<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>>. Acesso em: 06 de setembro de 2019.
- Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social [IPARDES] (2019). *Base de Dados do Estado do Paraná – BDEweb*. Recuperado de: <<http://www.ipardes.gov.br/imp/index.php>>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.
- International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB] (2019). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Recuperado de

<<https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements>>. Acesso em: 08 de setembro de 2019.

Ludícibus, S. (2000). *Teoria da Contabilidade*. 6ª ed. São Paulo: Atlas.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Lindblom, C. K. (1994). The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. *Journal Critical Perspectives on Accounting Conference*, New York.

Lopes, A. B., & Martins, E. (2007). *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.

Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Prado, O. (2008). Construção de instituições democráticas no Brasil contemporâneo: transparência das contas públicas. *Organização & Sociedade*, 15(47), 107-119.

Lourenço, R., Jorge, S., Sá, P., & Rolas, H. (2011). *Transparência financeira das Autarquias Locais: informação disponibilizada nos sítios Web*. do INESC – Coimbra, Educational Leadership and Research. Recuperado de: <<http://www.inescc.pt/pubinter.php>>. Acesso em: 19 de abril de 2019.

Lourenço, A., & Matias, R. P. (2000). *Estatística Multivariada*. Porto: Instituto Superior de Engenharia do Porto.

Machado-da-Silva, C. L., & Fonseca, V. S. (1996). Competitividade organizacional: uma tentativa de reconstrução analítica. *Revista Organizações & Sociedade*, 4(7), 97-114.

Marques, M. D. C. D. C. (2007). Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(2), 11-26.

Matheson, A. & Kwon, H. S. (2003). Public sector modernization: a new agenda. *OECD Journal on Budgeting*, 3(1), 7–24.

Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, 2(1), 109-134.

Mello, G. R. (2009). *Estudo das práticas de governança eletrônica: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão dos estados brasileiros*. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Messias, D. (2017). *A informação contábil no setor público: uma abordagem sob a ótica das teorias da Comunicação e da Semiótica*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, PR, Brasil.

- Milgrom, P., & Roberts, J. (1992). *Economics, Organization and Management*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Moura, A. M. D. A., Ribeiro, V. P. L., & Monteiro, S. M. D. S. (2017). A responsabilidade social no setor público: uma perspectiva teórica sobre a divulgação de informação. *International Business and Economics Review*, (8), 35-75.
- Muñoz, L. A., Bolívar, M. P. R., & Hernández, A. M. L. (2013). Financial determinants for improving public sector accountability: a meta-analytic study. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 66-87.
- Nascimento, J. O. D., Santos, S. M. S., Zittei, M. V. M., & Arnosti, J. C. M. (2015). A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil.
- O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 344-371.
- Oulasvirta, L. (2013). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285.
- Patten, D. M. (2002). The relation between environmental performance and environmental disclosure: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), 763-773.
- Pimentel, L., Penedo, J., Magro, N., & Trabuco, P. (2004). Contabilidade ambiental: divulgação de informação. *Congresso de Contabilidade: Relato Financeiro e Responsabilidade Social*, Lisboa, Portugal.
- Pérez, C. C., & Hernández, A. L. (2007). Latin–American public financial reporting: recent and future development. Public Administration and Development. *The International Journal of Management Research and Practice*, 27(2), 139-157.
- Pérez, C. C., Bolívar, P. R. M., & Hernández, A. M. L. (2008). e-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, 32(3), 379-400.
- Peres, U. (2007). Custos de transação e estrutura de governança no setor público. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 9(24), 15-30.
- Peris, A. F. (2001). *A dinâmica econômica dos eixos Cascavel-Guaíra e Cascavel-Foz do Iguaçu*. Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, Paraná, Brasil.

- Perlin, E., & Araújo, M. P. (2015). Polarização e desigualdade regional: a região oeste no contexto do Estado do Paraná. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, 14(26), 287-314.
- Pina, V., Torres, L., & Royo, S. (2010). Is e-government promoting convergence towards more accountable local governments? *International Public Management Journal*, 13(4), 350-380.
- Pinto, D. W., Kozikowski, H. P., Pillati, J. J., Chelski, W., & Samaha, M. J. (2014). Teoria da agência e o controle social da gestão pública. *Revista Organização Sistêmica*, 5(3), 100-109.
- Pires, W. C. (2012). *Os determinantes da divulgação da informação financeira na Internet: evidência empírica nos municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Politécnico de Bragança, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Bragança, Portugal.
- Prud'homme, R. (1995). On the dangers of decentralization. *World Bank Research Observer*, 10(2), 201–220.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. In I. M., Beuren (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Ribeiro, C. P. P., & Zuccolotto, R. (2014). A face oculta do Leviatã: transparência fiscal nos municípios brasileiros e suas determinantes socioeconômicas e fiscais. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(1), 37-52.
- Richardson, R. J. (2017). *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. 4. ed. Editora Atlas, São Paulo.
- Ríos, A. M., Benito, B., & Bastida, F. (2013). Determinants of central government budget disclosure: an international comparative analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 15(3), 235-254.
- Rippel, R. (2005). *Migração e desenvolvimento econômico no Oeste do Estado do Paraná: uma análise de 1950 a 2000*. (Tese de Doutorado). Universidade Estadual de Campinas, Campinas, São Paulo, Brasil.
- Rocha, F. M. (Org.) (2016). Boletim de Conjuntura Econômica Regional do Oeste do Paraná: Emprego Formal. Fundação Parque Tecnológico Itaipu (FPTI). *Editora Parque Itaipu*, (2), 2, Foz do Iguaçu, PR, Brasil. Recuperado de: <<https://www.pti.org.br/sites/default/files/Publica%C3%A7%C3%B5es/Boletim%20de%20Conjuntura%20n%C2%BA2.compressed.pdf>>. Acesso em: 15 de agosto de 2019.
- Rocha, F. M. (Org.) (2018). *Oeste do Paraná em Números*. Fundação Parque Tecnológico Itaipu (FPTI): Observatório Territorial. Foz do Iguaçu, PR, Brasil. Recuperado de:

<https://www.oesteemdesenvolvimento.com.br/src/pagina_arquivo/15.pdf>.
Acesso em: 15 agosto de 2019.

- Rocha, L. L. R., & Costa, F. M. (2016). Determinantes para divulgação voluntária de demonstrações contábeis em websites de municípios do Estado do Rio de Janeiro. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 10(3), 88-112.
- Rocha, I., Pereira, A. M., Bezerra, F. A., & do Nascimento, S. (2012). Análise da produção científica sobre teoria da agência e assimetria da informação. *REGE-Revista de Gestão*, 19(2), 329-341.
- Rodríguez Bolívar, M. P., Alcaide Muñoz, L., & López Hernández, A. M. (2013). Determinants of financial transparency in government. *International Public Management Journal*, 16(4), 557-602.
- Rueda Tomás, M. M. (2008). Publicación de información financiera en Internet. Un modelo de ecuaciones estructurales aplicado a las entidades locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 37(138), 381-383.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. 2. ed. London: Thomson.
- Saito, R., & Silveira, A. D. M. D. (2008). Governança corporativa: custos de agência e estrutura de propriedade. *Revista de Administração de Empresas*, 48(2), 79-86.
- Sancovschi, M., & Silva, A. H. C. (2010). Evidenciação social corporativa: estudo de caso da empresa Petróleo Brasileiro S. A. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 1(1), 42-57.
- Scarpin, J. E. (2006). Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Schick, A. (2003). The performing state: reflection on an idea whose time has come but whose implementation has not. *OECD Journal on Budgeting*, 3(2), 70–103.
- Selznick, P. (1952). *The organizational weapon: a study of Bolshevik strategy and tactics*. 1ª ed. Nova York: McGraw-Hill Book Company.
- Serrano-Cinca, C., Rueda-Tomás, M., & Portillo-Tarragona, P. (2009a). Determinants of e-government extension. *Online Information Review*, 33(3), 476-498.
- Serrano-Cinca, C., Rueda-Tomás, M., & Portillo-Tarragona, P. (2009b). Factors influencing e-disclosure in local public administrations. *Environment and planning C: Government and Policy*, 27(2), 355-378.

- Silva, V. L. (2012). *A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V. (2005). *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- Tanzi, V. (1994). *Corruption, governmental activities and markets*, IMF Working Paper 94/99. Recuperado de <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=883840> Acesso em: 23 setembro de 2018.
- Verrecchia, R. E. (2001). Essays on disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 97-180.
- Volkerink, B., & De Haan, J. (2001). Fragmented government effects on fiscal policy: new evidence. *Public Choice*, 109(3-4), 221-242.
- Zimmerman, J. L. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107-144.

APÊNDICE A – Sítio eletrônico dos Municípios do Oeste-PR onde estão dispostos seus respectivos Portais da Transparência

Nº	Microrregião/Município	Site
<i>Microrregião 01 - Toledo (21 municípios)</i>		
1	Assis Chateaubriand	http://www.assischateaubriand.pr.gov.br/
2	Diamante d'Oeste	http://www.diamantedoeste.pr.gov.br/
3	Entre Rios do Oeste	http://www.entreriosdooeste.pr.gov.br/
4	Formosa do Oeste	http://formosadooeste.pr.gov.br/
5	Guaíra	http://www.guaira.pr.gov.br/
6	Iracema do Oeste	http://www.iracemadooeste.pr.gov.br/
7	Jesuítas	http://www.jesuitas.pr.gov.br/
8	Marechal Cândido Rondon	https://marechalcandidorondon.atende.net/#!/tipo/inicial
9	Maripá	http://www.maripa.pr.gov.br/
10	Mercedes	http://www.mercedes.pr.gov.br/
11	Nova Santa Rosa	http://novasantarosa.pr.gov.br/
12	Ouro Verde do Oeste	http://www.ouroverdedooeste.pr.gov.br/
13	Palotina	http://www.palotina.pr.gov.br/
14	Pato Bragado	http://www.patobragado.pr.gov.br/
15	Quatro Pontes	http://www.quatropontes.pr.gov.br/
16	Santa Helena	https://santahelena.atende.net/#!/tipo/inicial
17	São José das Palmeiras	http://www.sjpalmeiras.pr.gov.br/
18	São Pedro do Iguaçu	http://saopedrodoiguacu.pr.gov.br/
19	Terra Roxa	https://terraroxa.atende.net/#!/tipo/inicial
20	Toledo	https://www.toledo.pr.gov.br/
21	Tupãssi	http://www.tupassi.pr.gov.br/
<i>Microrregião 02 - Cascavel (18 municípios)</i>		
22	Anahy	https://www.anahy.pr.gov.br/
23	Boa Vista da Aparecida	https://www.boavistadaaparecida.pr.gov.br/
24	Braganey	http://www.pmbraganey.pr.gov.br/

25	Cafelândia	http://www.cafelandia.pr.gov.br/
26	Campo Bonito	http://campobonito.pr.gov.br/
27	Capitão Leônidas Marques	https://www.capitaoleonidasmarques.pr.gov.br/
28	Cascavel	https://cascavel.atende.net/
29	Catanduvas	http://www.catanduvas.pr.gov.br/
30	Corbélia	http://www.corbelia.pr.gov.br/
31	Diamante do Sul	https://www.diamantedosul.pr.gov.br/
32	Guaraniaçu	http://www.guaraniacu.pr.gov.br/
33	Ibema	https://www.pibema.pr.gov.br/
34	Iguatu	http://www.iguatu.pr.gov.br/
35	Lindoeste	https://www.lindoeste.pr.gov.br/
36	Nova Aurora	http://www.novaaurora.pr.gov.br/
37	Santa Lúcia	http://www.santalucia.pr.gov.br/
38	Santa Tereza do Oeste	https://www.santatereza.pr.gov.br/
39	Três Barras do Paraná	http://tresbarras.pr.gov.br/
<i>Microrregião 03 - Foz do Iguaçu (11 municípios)</i>		
40	Céu Azul	https://www.ceuazul.pr.gov.br/
41	Foz do Iguaçu	http://www.pmfi.pr.gov.br/
42	Itaipulândia	http://www.itaipulandia.pr.gov.br/
43	Matelândia	http://www.matelandia.pr.gov.br/prefeitura/
44	Medianeira	https://www.medianeira.pr.gov.br/
45	Missal	https://www.missal.pr.gov.br/
46	Ramilândia	http://www.ramilandia.pr.gov.br/
47	Santa Terezinha de Itaipu	http://www.stitaipu.pr.gov.br/
48	São Miguel do Iguaçu	http://www.saomiguel.pr.gov.br/
49	Serranópolis do Iguaçu	http://www.serranopolis.pr.gov.br/
50	Vera Cruz do Oeste	https://veracruz.pr.gov.br/

APÊNDICE B – Resultados da Aplicação do Checklist

MUNICÍPIO	BO			BF			BP			DVP			DFC			DMPL		
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
Anahy	N	N	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Assis Chateaubriand	S	S	N	S	N	N	S	N	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Boa Vista da Aparecida	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Braganey	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N
Cafelândia	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	N	N	N	N	N
Campo Bonito	N	N	N	N	N	N	S	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Capitão Leônidas Marques	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Cascavel	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Catanduvas	N	N	N	S	S	S	S	S	S	S	S	S	N	N	N	N	N	N
Céu Azul	N	N	N	S	S	N	S	N	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Corbélia	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N
Diamante do Sul	S	S	N	S	N	N	S	N	N	S	S	N	S	N	N	N	N	N
Diamante D'Oeste	S	S	N	S	N	N	S	S	S	S	S	N	S	N	N	N	N	N
Entre Rios do Oeste	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Formosa do Oeste	N	N	N	S	N	N	S	N	N	S	N	N	N	N	N	N	N	N
Foz do Iguaçu	N	N	N	N	N	N	S	N	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Guaíra	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Guaraniaçu	S	S	N	S	S	N	S	S	N	S	S	N	S	N	N	S	S	N
Ibema	N	N	N	N	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Iguatu	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	N	N	N	N	N
Iracema do Oeste	N	N	N	N	N	N	S	N	N	S	N	N	N	N	N	N	N	N
Itaipulândia	N	N	N	N	N	N	S	S	S	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Jesuítas	N	N	N	N	N	N	S	N	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Lindoeste	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Marechal Cândido Rondon	N	N	N	N	N	N	S	S	S	S	S	S	N	N	N	N	N	N
Maripá	N	N	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Matelândia	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N
Medianeira	S	S	S	S	N	S	S	S	S	S	S	S	S	N	S	S	S	S
Mercedes	N	N	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Missal	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	N	N	N	N	N
Nova Aurora	N	N	N	N	N	N	S	N	N	S	N	N	N	N	N	N	N	N
Nova Santa Rosa	S	S	N	S	N	N	S	S	S	S	S	N	N	N	N	N	N	N
Ouro Verde do Oeste	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	N	N	N	N	N
Palotina	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N

Pata Bragado	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Quatro Pontes	S	S	N	N	N	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N	S	S	N	N
Ramilândia	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Santa Helena	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N	N
Santa Lúcia	S	S	N	S	N	N	S	N	N	S	S	N	S	N	N	N	N	N	N
Santa Tereza do Oeste	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Santa Terezinha de Itaipu	S	S	N	S	N	N	S	N	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N	N
São José da Palmeiras	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	N	N	N	N	N	N
São Miguel do Iguaçu	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N
São Pedro do Iguaçu	S	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Serranópolis do Iguaçu	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N
Terra Roxa	S	S	N	S	N	N	S	S	S	S	S	N	N	N	N	N	N	N	N
Toledo	S	S	N	S	N	N	S	S	N	S	S	N	S	N	N	N	N	N	N
Três Barras do Paraná	N	N	N	N	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N	N
Tupãssi	N	N	N	N	N	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N	N
Vera Cruz do Oeste	N	N	N	N	N	N	S	N	N	S	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Coluna A: Identificada a divulgação?																			
Coluna B: Divulgado em conformidade com o MCASP?																			
Coluna C: Divulgado com Nota Explicativa?																			