

XBRL NA GESTÃO PÚBLICA COM BUSINESS INTELLIGENCE (BI)

XBRL IN PUBLIC MANAGEMENT USING BUSINESS INTELLIGENCE (BI)

CÉZAR VOLNEI MAUSS

cezarvolnei@yahoo.com.br

CLAUDECIR BLEIL

claudeciregp@tolrs.com.br

ADOLFO ALBERTO VANTI

avanti@unisinos.br

RESUMO

Este estudo analisa a necessidade de padronizar e também de flexibilizar a forma de evidenciar informações financeiras na Internet com o objetivo de prover maior transparência, qualidade, tempestividade e redução dos custos. Para tanto, torna-se necessário um instrumento flexível que possibilite ao usuário interagir com informações gerenciais, fiscais ou de prestação de contas, eliminando assim redigitações e retrabalhos. Por isso, estudou-se a linguagem de formatação XBRL (*eXtensible Business Report Language*) contemplando-se sua aplicação na evidenciação e na escalabilidade da informação financeira e contábil. Como método desta investigação utilizou-se um estudo de caso em um Município situado no interior do estado do RS onde foi constatado que a XBRL pode gerar maior transparência, qualidade, tempestividade e redução de custos na evidenciação de informações públicas obrigatórias. Por ser um tema recente foi também demonstrado um exemplo prático de aplicação empresarial na publicação de informações neste padrão de formatação. O uso da XBRL possibilitou também o entendimento de escalabilidade de informações através da integração com sistema de *Business Intelligence* (BI).

Palavras-chave: XBRL, demonstrações financeiras, *Business Intelligence*, gestão pública.

ABSTRACT

The purpose of this study is to verify the need for standardization and flexibility in the way that public organizations disclose their financial information on the Internet, with the goal to improve transparency, reliability, timing and cost reduction. In order to achieve it, it is necessary an instrument that allows the user to interact with such information, either for managerial, fiscal or accountability purposes. Therefore, this research analyzes the XBRL (*eXtensible Business Report Language*) application in the disclosure and scalability of financial and accounting information. Employing the case study method on a Brazilian small countryside municipality, the paper documents that the XBRL can indeed improve transparency, reliability, timing and cost reduction of the information for those who need it or are required by law to make it public. Given that this is a recent and not yet widely known topic, the paper also presents a practical example of a company that discloses its information under this standard. Also, XBRL allows the understanding of information scalability through its integration with a *Business Intelligence* (BI) system.

Key words: XBRL, financial statements, business intelligence, public management.

INTRODUÇÃO

O crescimento da utilização da internet repercutiu positivamente em uma maior divulgação informacional das empresas, proporcionando um novo cenário, no qual as organizações necessitam garantir transparência e criar uma maior atratividade de investidores com a melhoria de sua imagem pública. Neste sentido, torna-se uma regra básica prestar contas para órgãos fiscais e demais interessados de forma periódica e digital. Porém, essas organizações encontram limitações ou até problemas com a falta de padronização ao disponibilizar e tornar públicas as suas informações.

A dificuldade de padronização na iniciativa privada relaciona-se com a exigência de atender as mais variadas necessidades e exigências dos usuários, e isso, de certa maneira, exige a construção de relatórios em diversas formas e formatos, o que gera custos e desperdício de tempo. Esses relatórios disponibilizam as mesmas informações para diferentes usuários que as utilizam com diversas finalidades, o que pode acarretar distorções em sua estruturação. Neste sentido, vários estudos estão sendo desenvolvidos para padronizar, flexibilizar e agilizar as informações, para proporcionar aos usuários uma maior interação com elas, não onerando as empresas de retrabalhos ou redigitações.

Inserido nesse ambiente, o setor público também enfrenta a falta de uma linguagem de formatação padrão para a divulgação de suas informações, o que ocasiona trabalhos desnecessários e desperdiçando o tempo dos profissionais da área contábil, os quais poderiam estar atuando na construção de informações gerenciais para fundamentar a tomada de decisões dos gestores. Com base nisso, foram estudadas as linguagens de formatação, principalmente a XBRL (*eXtensible Business Report Language*) com o objetivo de verificar como se pode obter uma maior escalabilidade e um maior nível de evidência da informação contábil no setor público utilizando a XBRL.

Para validar a proposta acima referenciada, foi realizado um estudo de caso no Município de Coqueiros do Sul, RS, que possui Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) e está obrigado a disponibilizar uma série de informações para diversos órgãos e entidades no intuito de cumprir com os ditames legais no que se refere à transparência e a *accountability*. Para tal, foram realizadas análises das legislações que regulamentam a atividade pública na identificação de quais relatórios e informações devem ser divulgados constantemente pelos Municípios e o que caracteriza *accountability*, transparência e a possibilidade de escalabilidade da informação para a gestão pública com o uso de sistema de *Business Intelligence* (BI). Na sequência, foram pesquisadas as fontes bibliográficas que analisam a contabilidade governamental, a gerencial, como também a XBRL, visando a contextualizá-la na realidade pública.

EXTENSIBLE BUSINESS REPORT LANGUAGE (XBRL)

Com a disseminação do poder de informação da Internet, pode-se cada vez mais acessar as informações de mais variados

tipos e segmentos empresariais. Para isso torna-se imprescindível que as informações sejam padronizadas e de fácil acesso e manuseio para todos os usuários, o que nem sempre é assim, pois existe o problema de codificação da informação. Isto ocorre porque raramente a mesma informação serve para suprir todas as necessidades e finalidades e, neste sentido, têm-se buscado a criação de instrumentos, *softwares* ou modelos com o objetivo de fazer com que haja uma padronização nas demonstrações financeiras publicadas na Internet.

Jones e Willis (2003) há alguns anos consideraram visionárias as pessoas que vinham desenvolvendo projetos relacionados à divulgação de dados na Internet. Desta forma surgiu a XBRL, uma linguagem de formatação padrão para publicação e divulgação das demonstrações financeiras através da Internet. É considerado um tipo de *software* livre que busca padronizar, flexibilizar e tornar as informações publicadas mais transparentes e mais acessíveis para todos os usuários, tanto para uso gerencial ou por determinações legais (Moreira, 2005; IFAC, 2002).

Ward (2004) considera a XBRL como a ferramenta ideal para facilitar, tornar mais rápida, transparente e acessível a informação. Com isso, também haverá uma maior credibilidade das informações financeiras ao longo de toda a sua cadeia de valor.

Em 2005, segundo Moreira (2005), a XBRL era desconhecida pela grande maioria das empresas no Brasil por ser um tema recente e que estava ainda na fase de divulgação. O autor já previa, porém, uma maior divulgação com novas pesquisas e publicações, o que de fato vem ocorrendo. Para melhor compreender o histórico e o surgimento da XBRL, deve-se ter um conhecimento básico sobre as linguagens de marcação. Para Ray (2001, p. 3), a linguagem de marcação pode ser definida como "um conjunto de símbolos que pode ser inserido no texto de um documento para demarcar e rotular partes do documento".

Moreira (2005, p. 3), afirma que a XBRL pode ser considerada uma evolução das linguagens de marcação (*Markup Language*) que tiveram origem de seus estudos na década de 1960, "quando a IBM constatou que diferentes tipos de sistemas não conversavam entre si. A solução dada por sua engenharia foi então a primeira linguagem de marcação, a GML, *Generalized Markup Language*". A partir disso é que começaram a surgir estudos no sentido de fazer com que os sistemas interagissem ou se relacionassem com outros sistemas.

A linguagem de marcação não surgiu por acaso, ela teve origem em 1998, quando Charles Hoffman começou a desenvolver estudos com a linguagem XML e, neste mesmo ano, informou a AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) sobre esses resultados. Já no mesmo ano conseguiu o reconhecimento dessa instituição e de mais onze companhias que começaram a desenvolver o projeto XFMRML (*eXtensible Financial Report Markup Language*) que tinha o objetivo de criar a primeira taxonomia para divulgação das informações

financeiras dos Estados Unidos. Mais tarde, em 2000, o projeto ficou pronto e passou a se chamar XBRL (*eXtensible Business Report Language*) (Moreira *et al.*, 2005).

Com o Quadro 1, pode-se visualizar a evolução das linguagens de marcação e o surgimento da XBRL.

É possível identificar que a XBRL é uma evolução dos estudos realizados com as linguagens de marcação, sendo sua principal característica ou diferencial a de que os dados são independentes e padronizados em todos os formatos (Debrenceny e Gray, 2004; Jones e Willis, 2003), o que faz com que os programas possam interagir entre si. Dessa forma, cada usuário pode usufruir da informação de que necessitar sem ter que solicitar relatórios diferentes, personalizados ou redigidos.

A IMPORTÂNCIA DO USO DA XBRL E A ADERÊNCIA DAS INSTITUIÇÕES À TECNOLOGIA XBRL

Nas empresas é possível facilmente identificar um problema a ser solucionado que está relacionado à falta de padronização das informações publicadas na Internet. Isso dificulta o acesso e a interação com as informações e, dessa forma, muitos têm divulgado a XBRL como uma das alternativas que podem padronizar e flexibilizar as informações aos usuários, tanto que Sorid (2005), em sua reportagem, relata que, embora criticado por alguns, a tecnologia XBRL é apontada como o "esperanto" da contabilidade. Isso indica porque ela já foi aprovada pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), órgão regulador do mercado de capitais dos Estados Unidos e também por outros órgãos reguladores. A XBRL então pode melhorar a transparência das informações da forma como são disponibilizadas e em consequência identificar problemas na evidenciação.

A linguagem XBRL já obteve aprovação dos principais órgãos reguladores, sendo assim, basta divulgar e verificar a aceitabilidade dos países e demais órgãos responsáveis, bem

como das próprias empresas e órgãos governamentais que divulgam informações na Internet. Para comprovar tal assertiva, cita-se Ward (2004), que afirma que a missão do IFAC é servir aos interesses públicos. Dessa forma, a XBRL atende ao interesse público porque é útil ao mercado e propicia informações mais acuradas e rápidas para a tomada de decisões. Por esse motivo, o IFAC é favorável a sua utilização, pois o mercado demonstra que quer adotar a XBRL e reconhece os benefícios econômicos e a redução de riscos que ela oferece. Essa afirmação pode ser corroborada por Ball (2006), que destaca a imediata aderência dos EUA, da Austrália e de outros países.

Outra aderência importante para a afirmação da XBRL é a integração do IASB no seu desenvolvimento, o qual já divulgou um guia para a observância da taxonomia das IFRS (*International Financial Reporting Standards*) (IASB, 2008b). Todo esse processo está ocorrendo, segundo a Price Waterhouse Coopers (2008) porque a informação disponibilizada via XBRL se torna mais precisa e eficiente quando os *stakeholders* necessitam manuseá-la.

Neste sentido, Zarowin e Harding (2000) previam que a XBRL poderia se incorporar à linguagem de formatação padrão para relatórios financeiros em geral. Esses relatórios estão relacionados com a divulgação de informações financeiras, com a tomada de decisão principalmente de investidores, com o cumprimento de normas legais, entre outros. Essa é uma tendência que pode ser observada pelas informações obtidas de Ball (2006) e do IASB (2008b), que, inclusive, publicou seu relatório financeiro anual de 2007 no formato XBRL, visando a divulgar esta linguagem de formatação.

Esse esforço do IASB pode ser justificado com a informação do IFAC (2002) que destaca que com a XBRL terá fim o trabalho intensivo de digitar e re-digitar dados nos aplicativos de informática, o que pode acarretar custos excessivos e grandes riscos

Quadro 1 – Evolução das linguagens de marcação.

Chart 1 – Marking languages evolution.

Período	Sigla	Linguagem de Marcação	Características
1986	SGML	<i>Standard Generalized Markup Language</i>	Foi a primeira linguagem de marcação reconhecida pela ISO (<i>International Organization for Standardization</i>). Esta linguagem especifica regras para marcar os elementos. Pode manipular e apresentar em diferentes formatos significativo número de sujeitos a alterações frequentes.
1990	HTML	<i>Hypertext Markup Language</i>	Também chamado de <i>www</i> (<i>World Wide Web</i>), foi responsável pela divulgação da internet. É um documento capaz de incluir em seu conteúdo partes de outros documentos, ou seja, um <i>link</i> .
1998	XML	<i>Extensible Markup Language</i>	É compatível com SGML e incorpora códigos de formatação para construir outras linguagens.
1999	XBRL	<i>Extensible Business Report Language</i>	É uma evolução da linguagem XML para evidenciação financeira que possibilita ao usuário interagir com a informação com vários outros formatos.

Fonte: Moreira (2005).

de erros. Portanto, com a linguagem haverá redução de custos e a informação poderá ser considerada mais íntegra e com maior qualidade. Segundo o IASB (2008a), a entidade trabalha para que todas as 20 jurisdições da XBRL publiquem seus relatórios no formato XBRL. Atualmente, 17 já o estão adotando.

Em se concretizando a ideia anterior, muitas instituições públicas e empresas que precisam publicar as informações na Internet, de um modo geral, aderirão a XBRL, caracterizando-a como a tecnologia que possibilitará uma linguagem padrão de fácil acesso e que os usuários possam interagir e comparar as informações com diversas outras organizações. Dessa forma, cabe-se destacar que as entidades reguladoras e fiscalizadoras da atividade empresarial brasileira, como CVM, BOVESPA e outras, já estão realizando estudos para analisar a viabilidade da implantação da XBRL no Brasil. Entende-se que o mesmo caminho deve ser seguido pelas entidades reguladoras e fiscalizadoras da gestão pública brasileira, visto que as suas necessidades de publicação, transparência e fiscalização são iguais ou até maiores do que na iniciativa privada.

A FUNCIONALIDADE XBRL

A linguagem XBRL foi criada para facilitar e padronizar a publicação das demonstrações financeiras em geral e também para criar melhores dinâmicas de análise dessas demonstrações. Devido ao fato de existirem normas e princípios diferentes em diversos países, isso despertou o interesse de se criar uma linguagem padrão para a divulgação das informações financeiras.

A funcionalidade da XBRL, segundo Caetano (2005), baseia-se no inter-relacionamento de três componentes: a Taxonomia, o *Instance Document* e o *Style Sheet*, sendo que este último é considerado um complemento dos dois primeiros.

A *Taxonomia*: é "como um dicionário para fornecer definições padrão para a informação dos relatórios financeiros, construído a partir de sua estrutura de hierarquias" (Moreira, 2005, p. 28).

No *Instance Document*: "será informado à aplicação, qual o valor que esses elementos possuem em determinado momento. Da leitura e interpretação desses dois elementos (taxonomia e *instance document*), a aplicação da XBRL gerará as informações sobre os relatórios financeiros, no formato de arquivo XML" (Moreira, 2005, p. 26).

E o *Style Sheet*: que significa folha de estilo e possibilita formatar a visualização dos relatórios oriundos dos dois primeiros componentes. Sua função "permite transformar as informações para qualquer formato desejado, como um arquivo XML, ou em PDF (*Portable Document Format*), arquivo em formato HTML, arquivos impressos ou qualquer outro tipo de saída". Moreira (2005, p. 27). Porém, o arquivo em formato HTML dificulta o detalhamento e o intercâmbio de dados (Foroughi *et al.*, 2001).

Para ilustrar a dinâmica e o funcionamento da XBRL é apresentado um exemplo prático de empresa que publica informações na Internet com esse formato. Isto possibilita evidenciar o seu funcionamento e a interação do usuário com as informa-

ções. Como não há nenhum caso prático de entidade pública no Brasil que esteja publicando suas informações em formato XBRL, optou-se por demonstrar, como exemplo, o caso de uma empresa estrangeira privada. Através desse exemplo, pode-se fazer uma relação com o caso das entidades públicas brasileiras.

UMA ANÁLISE PRÁTICA DA XBRL

Para ilustrar a utilização da XBRL na divulgação de demonstrações financeiras, utilizou-se o exemplo em bolsa da Kosdaq, que evidencia informações de empresas coreanas pelo site: <http://english.kosdaq.com>. Suas publicações estão no formato XBRL e podem ser visualizadas acessando seu site.

Através das publicações da Kosdaq, percebe-se a integração da XBRL com o BI que proporciona ao usuário interagir com a informação e, por exemplo, analisar os seguintes relatórios: (a) balanço; (b) declaração dos rendimentos; (c) fluxo de caixa; (d) gráfico para análise dinâmica; (e) e empresas que podem ser selecionadas para análise comparativa. Ressalta-se que todas as análises são oferecidas de forma dinâmica e para um período de cinco anos (1999 até 2003). Para visualizar as análises, basta selecionar/clicar sobre qualquer dos elementos financeiros disponibilizados (*current liabilities*, *current assets*, *capital stock*, *total assets* dentre outros) para que o gráfico demonstre, automaticamente, a sua dinâmica financeira ou sua performance no período oferecido. Como exemplo, são apresentadas a Tabela 1 e a Figura 1.

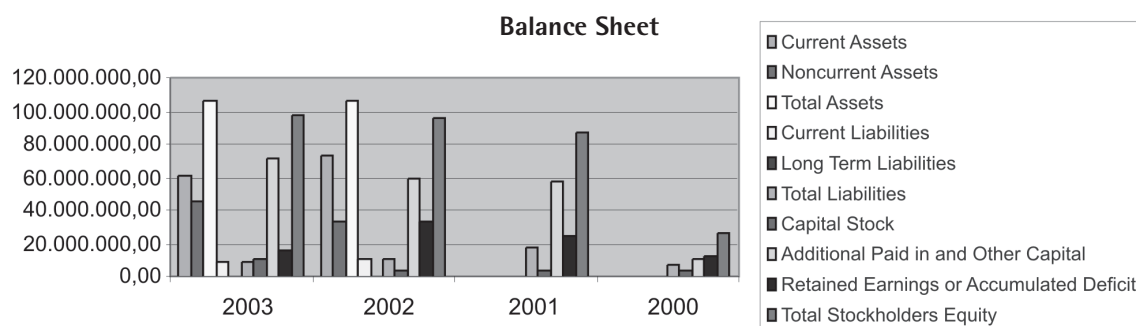
Destaca-se com isso a funcionalidade do formato XBRL, o qual oferece diversas opções de análise para um mesmo relatório. Ou, se for do interesse do analista, é possível selecionar demonstrações de diversas organizações diferentes, na mesma plataforma, e montar um relatório customizado para a sua análise. Além das demonstrações em si, a divulgação pode contemplar também uma vasta relação de índices financeiros publicados em XBRL. A consulta remete para a análise dos índices da Kosdaq, como, por exemplo, o ROI (retorno sobre o capital investido), dividendos, progresso das taxas de vendas etc, nas mesmas condições de análise oferecidas na Figura 1. Isso faz com que os usuários da informação (acionistas, governo, bancos etc) possam fazer uma análise completa da situação patrimonial, financeira e econômica. Novamente, pode-se fazer comparações com o desempenho de outras organizações. Como exemplo disso, pode-se observar o exposto na Tabela 2, que mostra a performance do item "*growth rate of sales*" (progresso da taxa de vendas) de 2000 até 2003 e, posteriormente, a Figura 2.

Outra funcionalidade importante da XBRL é a possibilidade de realizar comparações entre as demonstrações financeiras de diversas organizações, em que, por exemplo, o analista tem a opção de escolher as organizações, o tipo de relatório e o elemento financeiro que quer comparar. A XBRL integrada com BI busca nas bases de dados do *datawarehouse* (armazenamento de dados) as informações financeiras e constrói gráficos e relatórios para se fazer análises. Ou seja,

Tabela 1 – Dados publicados em XBRL.**Table 1** – Published data in XBRL.

Balance Sheet	2003	2002	2001	2000
Current Assets	60.186.320,26	72.759.253,02	83.125.206,65	27.208.699,10
Noncurrent Assets	45.282.120,08	33.582.693,02	21.035.679,94	5.940.360,62
Total Assets	105.468.440,35	106.341.946,04	104.160.886,30	33.149.059,73
Current Liabilities	8.123.717,55	10.323.234,11	16.184.284,18	7.046.395,70
Long Term Liabilities	323.728,89	306.650,67	482.904,20	647.064,74
Total Liabilities	8.447.446,45	10.629.884,78	16.667.188,39	7.693.460,44
Capital Stock	10.769.906,00	4.142.271,50	4.092.271,50	2.864.590,00
Additional Paid in and Other Capital	70.855.019,96	58.672.976,51	58.158.762,87	10.718.439,61
Retained Earnings or Accumulated Deficit	15.688.168,04	32.904.571,08	25.068.190,09	11.872.569,68
Total Stockholders Equity	97.020.993,89	95.712.061,26	87.493.697,91	25.455.599,29

Fonte: Kosdaq (2005).

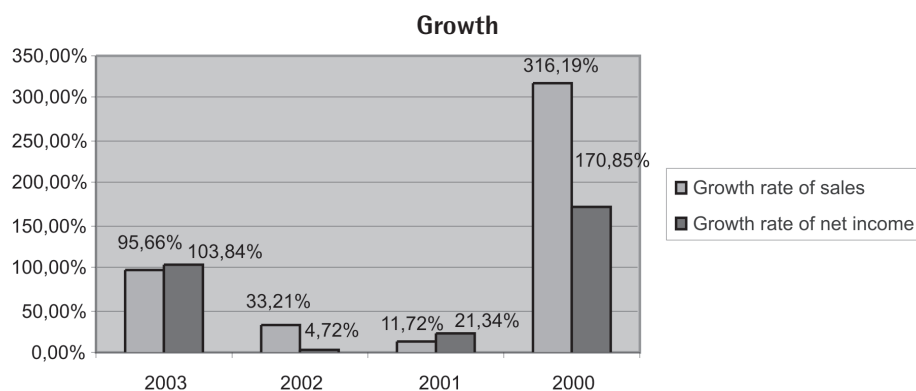
**Figura 1** – Gráfico obtido quando da seleção de todos os itens da Tabela 1.**Figure 1** – Graphic obtained from the selection of all items in Table 1.

Fonte: Kosdaq (2005).

Tabela 2 – Índices financeiros publicados pela Kosdaq.**Table 2** – Financial indexes published by Kosdaq.

Growth	2003	2002	2001	2000
Growth rate of Sales	95,66%	33,21%	11,72%	316,19%
Growth rate of net income	103,84%	4,72%	21,34%	170,85%

Fonte: Kosdaq (2005).

**Figura 2** – Gráfico obtido quando da seleção dos itens da Tabela 2.**Figure 2** – Graphic obtained from the selection of all items in Table 2.

Fonte: Kosdaq (2005).

com as demonstrações financeiras publicadas pela Kosdaq, pode-se realizar a comparação com outras empresas e, a partir disso, obter uma tabela e um gráfico que compara dados das empresas, como apresentado na Figura 3.

Acessado o site da empresa, podem ser escolhidas até cinco empresas em que se pretende comparar, como, por exemplo, a conta *current assets* dos seus balanços. Ao selecioná-las, o sistema apresenta uma tabela com os valores da conta no período de 1999 até 2003 para cada empresa e um gráfico que demonstra o desempenho de cada uma no período e de forma comparativa com as demais.

Além das três formas já apresentadas de utilização da XBRL integrada ao BI, também pode-se utilizá-la de forma integrada ao Excel, que permite ao usuário escalar ou "mergulhar" nas informações e chegar a um nível de detalhamento minucioso de determinada conta contábil. Como exemplo, apresenta-se a Figura 4.

Integrando o formato XBRL com o Excel pode-se realizar análises das origens dos elementos financeiros que constam nas demonstrações financeiras. Nesse sentido, extrai-se o relatório financeiro do *datawarehouse* e, através do *style sheet* (componente da XBRL), pode-se visualizar o relatório em Excel, podendo-se analisar cada item conforme demonstra a Figura 5.

Com a Figura 5 pode-se identificar que a XBRL possibilita buscar a fonte ou a composição de cada item apresentado nas demonstrações. O exemplo evidencia a origem do valor de R\$ 517.000,00, que foi selecionado para uma busca nos relatórios analíticos da formação detalhada desse valor. Com isso, entende-se que, a partir de relatórios sintéticos, uma conta é desdobrada e analisada em relatórios mais analíticos (Watson, 2005).

Além disso, a ferramenta Excel pode ser utilizada para análise das informações financeiras corporativas em tempo real e habilita as pessoas, investidores e *stakeholders*, a processar as informações com facilidade. Nesse sentido, pode ser considerado um avanço que possibilita aos usuários realizar simulações financeiras (Kosdaq, 2005).

Essa situação demonstra uma das mais importantes contribuições da XBRL: a análise dinâmica e interativa. Enquanto todas as outras linguagens de marcação possibilitam apenas a apresentação de relatórios estáticos, ou seja, somente conforme são apresentados, a XBRL permite que se busque a fonte ou a composição de cada item das demonstrações, e o usuário pode interagir com as informações disponibilizadas na Internet.

METODOLOGIA

Para atingir os objetivos propostos na pesquisa, foi utilizado como procedimento metodológico um estudo de caso que, segundo Yin (2001), é o estudo aprofundado de um fenômeno social, à medida que ele se desenvolve. Para o autor, a principal vantagem do estudo de caso é a compreensão

aprofundada que ele oferece sobre um determinado fenômeno social, permitindo ao pesquisador entender como os processos se desenvolvem.

Para unidade de estudo foram analisadas várias entidades públicas da região e optou-se pela prefeitura de Coqueiros do Sul pela conveniência e pela acessibilidade dos dados e pelo fato de possuir as características necessárias para o desenvolvimento do trabalho. O município de Coqueiros do Sul – RS foi

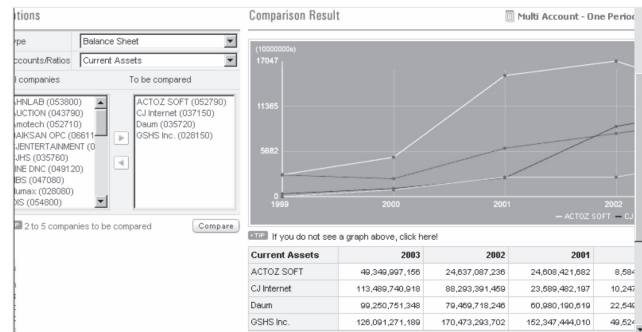


Figura 3 – Comparações de informações financeiras publicadas pela Kosdaq com outras empresas, pela XBRL.

Figure 3 – Comparison of financial information published by Kosdaq to information from other companies, by XBRL.

Fonte: Kosdaq (2005).

	A	B	C	D	E	F
1 Company Symbol	PEP	KO	MSFT	IBM	DELL	
2 Year	2003	2003	2004	2004	2004	
3 Period	4 - Annual	4 - Annual	4 - Annual	4 - Annual	4 - Annual	
4 Data Element						
5 Commercial & Industrial						
6 Statement of Financial Position - CI						
7 Statement of Financial Position						
8 Assets						
9 Assets - Current						
10 Cash, Cash Equivalents and Short Term Investments						
11 Cash and Cash Equivalents						
12 Cash and Cash Equivalents	\$820,000,000	\$3,362,000,000	\$15,982,000,000	\$10,053,000,000	\$4,317,000,000	
13 Short Term Investments	\$1,181,000,000		\$44,610,000,000		\$835,000,000	
14 Cash, Cash Equivalents and Short Term Investments	\$2,001,000,000	\$3,362,000,000	\$60,592,000,000	\$10,053,000,000	\$5,152,000,000	
15 Marketable Securities						
16 Marketable Securities - Current		\$120,000,000		\$517,000,000		
17 Receivables, Net						
18 Accounts and Notes Receivable, Net						
19 Accounts Receivable Trade, Net						
20 Accounts Receivable Trade, Net		\$2,091,000,000	\$5,890,000,000		\$3,635,000,000	
21 Accounts and Notes Receivable, Net	\$2,830,000,000	\$2,091,000,000	\$5,890,000,000	\$10,522,000,000	\$3,635,000,000	
22 Receivables, Net	\$2,830,000,000	\$2,091,000,000	\$5,890,000,000	\$10,522,000,000	\$3,635,000,000	

Figura 4 – AXBRL integrada com o Excel para análises financeiras.

Figure 4 – XBRL integrated with Excel for financial analysis.

Fonte: Watson (2005).

	A	B	C	D	E	F
1 Company Symbol	PEP	KO	MSFT	IBM	DELL	
2 Year	2003	2003	2004	2004	2004	
3 Period	4 - Annual	4 - Annual	4 - Annual	4 - Annual	4 - Annual	
4 Data Element						
5 Commercial & Industrial						
6 Statement of Financial Position - CI						
7 Statement of Financial Position						
8 Assets						
9 Assets - Current						
10 Cash, Cash Equivalents and Short Term Investments						
11 Cash and Cash Equivalents						
12 Cash and Cash Equivalents	\$820,000,000	\$3,362,000,000	\$15,982,000,000	\$10,053,000,000	\$4,317,000,000	
13 Short Term Investments	\$1,181,000,000		\$44,610,000,000		\$835,000,000	
14 Cash, Cash Equivalents and Short Term Investments	\$2,001,000,000	\$3,362,000,000	\$60,592,000,000	\$10,053,000,000	\$5,152,000,000	
15 Marketable Securities						
16 Marketable Securities - Current		\$120,000,000		\$517,000,000		
17 Receivables, Net						
18 Accounts and Notes Receivable, Net						
19 Accounts Receivable Trade, Net						
20 Accounts Receivable Trade, Net		\$2,091,000,000	\$5,890,000,000		\$3,635,000,000	
21 Accounts and Notes Receivable, Net	\$2,830,000,000	\$2,091,000,000	\$5,890,000,000	\$10,522,000,000	\$3,635,000,000	
22 Receivables, Net	\$2,830,000,000	\$2,091,000,000	\$5,890,000,000	\$10,522,000,000	\$3,635,000,000	

Figura 5 – XBRL integrada com o Excel - verificação imediata da origem dos recursos.

Figure 5 – XBRL integrated with Excel – immediate verification of the origin of resources.

Fonte: Watson (2005).

criado em 20 de março de 1992 e é considerado de pequeno porte. Está localizado no Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul e possui 2.635 habitantes.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), por meio do artigo 63, classificou os Municípios brasileiros em duas categorias para fins do estabelecimento de regras, limites e exigências de publicação dos relatórios de gestão fiscal: municípios com população inferior ou superior a 50.000 habitantes. Segundo o senso realizado pelo IBGE no ano de 2000, o Brasil possui 5.561 municípios, dos quais 5.037 (90,58% do total) possuem menos de 50.000 habitantes. Com até 5.000 habitantes existem 1.382 municípios, ou seja, 24,86% do total, sendo a segunda categoria de municípios mais numerosos do país.

Quanto à natureza, o estudo caracterizou-se como uma pesquisa aplicada que, para Silva e Menezes (2001, p. 20), “[...] objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos”. Assim, buscou-se evidenciar o caso prático de demonstração da informação financeira empresarial, direcionando sua principal análise ao setor público e visando a confrontar aspectos teóricos com a realidade institucional observada.

A coleta de dados ocorreu por meio da análise das legislações que regulamentam a atividade pública identificada em documentos, relatórios e informações que devem ser divulgadas constantemente pelos Municípios. Para analisar as informações, observou-se o que caracteriza a *accountability*, a transparência e a possibilidade de escalabilidade da informação para a gestão pública, utilizando a linguagem XBRL e o sistema de *Business Intelligence* (BI) para navegar, escalar ou visualizar a informação de diferentes maneiras.

Espera-se que o estudo possa contribuir com informações relevantes para o setor e que possa ser aplicado com as devidas adaptações aos demais municípios brasileiros, pois estão atrelados às mesmas normas legais menos no que concerne às exigências dos Tribunais de Contas de cada estado, pois podem constituir obrigações normativas específicas de acordo com suas necessidades e formas de auditoria.

A EVIDENCIAÇÃO E A ESCALABILIDADE DA INFORMAÇÃO PÚBLICA

O SETOR PÚBLICO E A NECESSIDADE DE UMA LINGUAGEM DE FORMAÇÃO PADRÃO

Na gestão pública é contínua a discussão sobre a necessidade de transparência informacional visando a evitar ou diminuir a corrupção, a ineficiência e o descaso com os recursos públicos. Os sistemas de informações ou a tecnologia da informação (TI) surgem como facilitadores dessa tarefa, pois permitem aos governos criar os e-gov (governos eletrônicos), nos quais são disponibilizados serviços *on-line*, dados, informações de interesse público, além dos relatórios contábeis que são exigidos por leis para o cumprimento da transparência e para a prestação de contas dos atos governamentais.

Segundo Prado e Loureiro (2005), governo eletrônico é um conjunto de plataformas tecnológicas de comunicação, informação e aplicações em uso pelo setor público, através da Internet, que visam a disponibilizar informações e serviços governamentais para o cidadão. Por outro lado, os autores destacam a *accountability* como sendo a obrigação do gestor em prestar contas, ou seja, demonstrar o seu desempenho e os resultados das ações por ele executadas e se essas foram conduzidas de acordo com as regras e padrões estabelecidos pela lei e, assim, atestar se está agindo com responsabilidade.

Para garantir a transparência dos atos, a veracidade das prestações de contas e o efetivo controle dos atos públicos, os legisladores vêm instituindo leis com o objetivo de normatizar a transparência. Podem ser citadas: a Lei Federal 9.755/98 (Brasil, 1998) também denominada de Lei das Contas Públicas, e a Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000 (Brasil, 2000a), conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Ambas foram instituídas como instrumentos para buscar auferir uma maior transparência para a gestão pública, trazendo a obrigatoriedade da publicação de uma série de relatórios e demonstrativos fiscais em meios de amplo acesso público, inclusive a Internet.

A LRF também busca a gestão fiscal responsável com o respaldo da Lei Federal 10.028, de 19 de outubro de 2000 (Brasil, 2000b) que altera o Código Penal Brasileiro e estabelece os crimes contra as finanças públicas e suas respectivas penalidades e também as penalidades para o descumprimento das normas da LRF. A Lei das Contas Públicas exige a criação de *homepage* para divulgar informações financeiras e o cumprimento dessa norma é obrigação do Tribunal de Contas da União. Essa lei exige que todos os órgãos da federação tornem disponíveis, em seus *sites* e em página específica, dados e informações relativos às suas contas, especificamente sobre: (a) tributos arrecadados; (b) recursos repassados voluntariamente; (c) Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO); (d) balanço consolidado das contas municipais; (e) orçamento do exercício; (f) resumo dos instrumentos de contratos e seus aditivos e (g) relação mensal de todas as compras realizadas pela administração pública.

A LRF estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a qual, pelo artigo 1º da lei, pressupõe ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e busca-se corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a despesas com pessoal, renúncia de receita, dívidas e outras. Portanto, a LRF busca muito mais do que a simples transparência, visa à gestão responsável, eficiente e transparente, a qual será alcançada pela efetiva utilização do planejamento, da tecnologia da informação e da *accountability*.

Por este raciocínio, o CFC (2003, p. 9) destaca que a LRF surgiu para regulamentar questões relacionadas à gestão

pública responsável, para assegurar à sociedade que todos os Poderes da União, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios obedeçam, sob pena de severas sanções, aos princípios do equilíbrio das contas públicas, de gestão orçamentária e financeira eficiente, eficaz e, sobretudo, transparente. A transparência tem por objetivo garantir a todos os cidadãos, individualmente ou por meio de diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as ações praticadas pelos governantes, com ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos, e a realização de audiências públicas, dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelo TCE.

Com a possibilidade de criação dos RPPS por parte dos Municípios, destinados a assegurar ao servidor público, pelo menos, os benefícios de aposentadoria e pensão, previstos no art. 40 da Constituição Federal, alguns Municípios criaram seus regimes próprios de previdência que representam fundos previdenciários com ou sem personalidade jurídica própria. Destinam-se, exclusivamente, aos servidores públicos titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A sua criação depende de lei que disponha expressamente sobre tais benefícios. Cabe à Secretaria de Previdência Social – SPS, órgão do Ministério da Previdência Social, a responsabilidade pela formulação da política de previdência social, pela supervisão de programas e ações das entidades vinculadas e pela proposição de normas gerais para organização e manutenção dos RPPS (Lima, 2005).

O artigo 51 da LRF determina que a União promova a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público até 30 de junho. Para isso, os Estados e Municípios deverão encaminhar suas contas, consolidadas com as dos RPPS, à União até 30 de maio e 30 de abril, respectivamente.

Como pode se observar em todos esses aspectos, a informação acurada, fidedigna e ágil é a base para o cumprimento dos dispositivos legais e para a eficiência da gestão. Neste novo cenário imposto pelos legisladores, a informação deve cruzar as diversas esferas de governo servindo de base para novos relatórios e demonstrativos que buscam informar a sociedade sobre o desempenho dos gestores. Esses são os motivos que levaram Ball (2006) a recomendar a utilização da XBRL na gestão pública em nível mundial, pois, além disso, assegura flexibilidade e transparência aos relatórios financeiros públicos.

Todas as entidades são dependentes das informações de terceiros e estas deverão alimentar suas bases de dados. Portanto, a tecnologia da informação deve estar presente para facilitar o acesso à informação e sua comunicação. Para um melhor entendimento dos aspectos legais apresentados, na sequência, eles serão caracterizados individualmente.

A ESCALABILIDADE DA INFORMAÇÃO PARA FUNDAMENTAR UMA AÇÃO PLANEJADA E EFICIENTE

A edição da LRF culminou com a necessidade de introdução de uma nova forma de gestão das entidades públicas que conduzisse à eficiência, à eficácia, à produtividade e que se traduzisse em resultados e benefícios efetivos e concretos para a sociedade. Como forma de motivar o gestor público a alterar o seu antigo hábito de governar, surgiu a Lei Federal 10.028 que alterou o Código Penal Brasileiro e instituiu os crimes contra as finanças públicas para com isso ser possível responsabilizar e punir o gestor que tomar decisões que vão contra os princípios legais.

Torna-se necessário haver um maior controle e uma maior criação de métodos de avaliação de desempenho dos gestores que visam a medir a eficiência da gestão pública. Marques (2001) esclarece que é preciso clarificar os objetivos de cada processo e determinar como medir e quem irá medir a eficiência das funções de governo. Uma questão periódica e frequente deve estar relacionada a quais passos devem ser seguidos e quais indicadores-chave de performance devem cobrir as diferentes áreas da organização e a sua atualização. Assim, uma das bases fundamentais da gestão pública passa pela utilização da informação disponível sobre a atuação dos gestores, o que permite a criação de um processo de avaliação de desempenho por comparação de uma entidade pública com outras entidades distintas e em lugares diferentes.

Por fim, a autora conclui que dispor de uma informação nesta configuração significa uma maior transparência e a sua correta utilização pode reduzir a assimetria da informação que existe atualmente. Neste contexto, a contabilidade governamental teve que se converter de uma contabilidade legalista para uma contabilidade voltada para a gestão organizacional e também deixar de se preocupar unicamente com o atendimento de normas legais para se preocupar também com a geração de informação para a tomada de decisões dos gestores, visando à eficiência e à eficácia do serviço público. Também para que as ações de gestão estimulem resultados que enquadrem a entidade dentro dos limites legais estabelecidos pela LRF.

Silva (*in* Marques, 2001) destaca que a contabilidade governamental tem a necessidade de ser pensada como um instrumento indispensável ao planejamento governamental, gerenciamento público através do orçamento, como medida de avaliação do desempenho obtido pela auditoria interna e externa que pretende determinar as responsabilidades pelo sucesso ou insucesso da gestão. Portanto, o fim último da contabilidade governamental é proporcionar, de uma forma oportuna a informação financeira necessária para a tomada de decisões dos governantes.

Para isso, a própria LRF aponta instrumentos que devem ser utilizados com esse objetivo gerencial, dentre eles: a contabilidade de custos, o anexo de metas fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a avaliação da situação financeira e atuarial dos RPPS. Dessa forma, entende-se que a

administração pública exige uma informação contábil oportuna para a tomada de decisão e para o controle da gestão de forma rigorosa, através da transparência e também para facilitar a consolidação nacional das contas públicas.

O cenário acima preconizado necessitará efetivamente da XBRL que poderá contribuir disponibilizando informações tempestivas, acuradas e econômicas para a tomada de decisão a fim de propiciar a fiscalização oportuna e a consolidação nacional por parte da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Porém, a compreensão desta disponibilização de informação ao gestor deve necessariamente significar adequabilidade à forma como ele decide, por isso a informação também deve ser escalável, ou seja, que o usuário final possa estruturar seus próprios relatórios ou telas de consultas através de diferentes pesquisas que são proporcionadas pelo *datawarehouse* (DW) (Inmon, 1997) e manipuladas por sistemas de BI.

O DW é uma coleção de dados, organizada por assunto, integrada, parametrizada por data e não volátil (pode-se armazená-la), destinada a apoiar o processo decisório. Também pode ser considerado como uma estrutura de armazenamento baseada em recursos informacionais que apóiam a camada de inteligência da empresa de forma a provê-la com elementos diferenciais e competitivos para os negócios (Barbieri, 2001). Seu objetivo consiste em subsidiar o processo decisório com informação consistente, ágil, flexível e integrada, criando uma sistematização de ações no sentido de facilitar o acesso a grandes bases de dados, as quais podem ser manipuladas com sucesso pelo usuário final e pelos *softwares* genéricos de acesso.

Kimball (2002) identifica que os objetivos para DW estão relacionados ao acesso fácil de dados corporativos, consistência, combinações tipo *slicing* e *dicing*, adaptabilidade, flexibilidade, armazenamento, apoio ao *On line Analytic Processing* (OLAP) e melhoria na tomada de decisões. Isso significa proporcionar ao usuário a escalabilidade da informação através de sistemas de *Business Intelligence* (BI) em que o gestor encontra relacionamentos na informação não oferecidos pelos sistemas tradicionais de gestão da informação com seus relatórios extremamente estruturados.

Segundo Barbieri (2001), com as ferramentas computacionais de BI, é possível para o usuário realizar manipulação de informação através do acesso aos bancos de dados multidimensionais proprietários, também aos bancos de dados relacionais e à solução híbrida de acesso à base dimensional e à base relacional, bem como disponibilizar um cubo de dados na estação de trabalho e, assim, as consultas serem elaboradas sobre essa base local.

Uma outra visão do conceito de BI, aplicada aos negócios, é a que se refere ao tipo de informação "granular" que o administrador de um ramo de negócios procura para analisar tendências comerciais, decidir sobre compras e outros indicadores de performance (Mcgeever, 2000). Neste trabalho a análise desenvolvida através da escalabilidade da informação é remetida a um caso de evidenciação financeira de uma em-

presa coreana. Porém, é no direcionamento a uma aplicação de instituição pública (uma prefeitura do interior do RS) que este trabalho se detém com maior aprofundamento.

O BI permite ao executivo criar e utilizar indicadores de performance e com isso visualizar tendências que auxiliam na condução do negócio. No caso abordado no presente trabalho, evidencia-se a informação pública que pode ser utilizada e acessada de diferentes maneiras para auxiliar no processo de decisão dos gestores públicos.

5 A TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2003) também destaca que a contabilidade assume responsabilidade de ordem pública ao estar obrigada a divulgar as demonstrações contábeis que servem de base para a tomada de decisões por seus diversos usuários, como, por exemplo, a sociedade, que é representada pelo contribuinte, o Ministério Público, a STN, o Governo do Estado, os Ministérios do Governo Federal, o INSS, etc.

A LRF instituiu como instrumentos de transparência da gestão fiscal:

- o Relatório Resumido da Execução (RREO): estabelecido pelo artigo 52, deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e deve ser composto pelas seguintes informações:

- (i) balanço orçamentário;
- (ii) demonstrativos da execução de:
 - (a) receitas por categoria econômica e fonte e despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa;
 - (b) despesas por função e subfunção.
- (iii) apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º;
- (iv) receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;
- (v) resultados nominal e primário;
- (vi) despesas com juros;
- (vii) Restos a Pagar detalhados por Poder e órgão;
- (viii) demonstrativo do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição Federal, conforme o § 3º do art. 32 da LRF;
- (ix) demonstrativo das projeções atuariais dos RPPS dos servidores públicos;
- (x) demonstração da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos;
- (xi) Quando for o caso, serão apresentadas justificativas da limitação de empenho e da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotada e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

- o Relatório de Gestão Fiscal (RGF): estabelecido pelo artigo 54, deve ser publicado até trinta dias após o final de cada quadrimestre ou semestre para municípios com menos de 50.000 habitantes e deverá conter:

- (i) comparativo com os limites da despesa total com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, concessão de garantias, operações de crédito, despesas de que trata o inciso II do art. 4º da LRF;
- (ii) indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar se ultrapassados os limites;
- (iii) demonstrativos no último quadrimestre:
 - (a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
 - (b) da inscrição em Restos a Pagar das despesas;
 - (c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38 da LRF.

A lei faz menção expressa de que os relatórios devem ser publicados até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico e nos padrões pré-estabelecidos. Ressalta-se que alguns dos itens acima elencados são obrigatórios somente em alguns períodos específicos e não em todas as publicações.

O artigo 49 desta lei destaca que as contas públicas do Executivo devem permanecer disponíveis durante todo o exercício financeiro no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração para consulta e apreciação.

É oportuna a pesquisa de Prado e Loureiro (2005), realizada em setembro de 2004 com todas as capitais estaduais brasileiras, examinando o cumprimento às Leis Federais de Contas Públicas e a LRF em que apresentam um *ranking* de transparência que consta no Quadro 2.

Pela análise do Quadro 2, identificam-se apenas três capitais que atendem à Lei de Contas Públicas. Já quanto a

LRF, 17 capitais a atendem plenamente, o que demonstra a preocupação dos gestores com as punições previstas para o descumprimento da LRF, constituídas pela Lei Federal 10.028, o que não ocorre com a primeira Lei.

Prado e Loureiro (2005, p. 6) destacam que "os demonstrativos exigidos pela LRF são praticamente os mesmos exigidos pela Lei de Contas Públicas, à exceção de alguns demonstrativos adicionais exigidos por esta última". Os autores também destacam que "em relação à qualidade e à inteligibilidade das informações, observou-se a existência de um padrão comum de apresentação dos demonstrativos exigidos, que é determinado pelas próprias legislações avaliadas".

Com esse entendimento, cabe destacar a funcionalidade da XBRL para a divulgação das contas públicas, visando a atender às legislações e à transparência por elas preconizadas. Pelos conceitos apresentados anteriormente, entende-se que a XBRL apresenta-se flexível a ponto do interessado poder extrair a informação desejada do banco de dados.

Pela análise do conteúdo das Leis citadas e pelo que apresenta o Quadro 2, também pode-se concluir que há um excesso de relatórios e informações que devem ser disponibilizados pela contadoria municipal, visando a atender a diversas leis e normas emitidas por várias entidades diferentes que buscam a mesma informação. Esses são apresentados com formatos diferentes e, devido a essa importante situação, ocupam o tempo da contadoria para o atendimento de tais dispositivos em detrimento de funções gerenciais com as quais a contabilidade deveria também se preocupar.

A STN e o TCE/RS exigem os mesmos relatórios RREO e RGF na mesma periodicidade, porém em formatos diferentes

Quadro 2 – Síntese da transparência das capitais estaduais em setembro de 2004.

Chart 2 – Summary of transparency of state capitals in September 2004.

Capital	Atende à LRF	Atende a Lei de Contas Públicas	Síntese da transparência	Capital	Atende à LRF	Atende a Lei de Contas Públicas	Síntese da transparência
Aracajú	Integral	Integral	Alta	Manaus	Integral	Parcial	Média
Belém	Nenhum	Nenhum	Insuficiente	Natal	Integral	Parcial	Média
Belo Horizonte	Integral	Parcial	Média	Palmas	Parcial	Parcial	Baixa
Boa Vista	Nenhum	Nenhum	Insuficiente	Porto Alegre	Integral	Parcial	Média
Campo Grande	Integral	Parcial	Média	Porto Velho	Integral	Parcial	Média
Cuiabá	Nenhum	Nenhum	Insuficiente	Recife	Integral	Parcial	Média
Curitiba	Integral	Parcial	Média	Rio Branco	Parcial	Parcial	Baixa
Florianópolis	Integral	Integral	Alta	Rio de Janeiro	Integral	Parcial	Média
Fortaleza	Parcial	Parcial	Baixa	Salvador	Integral	Parcial	Média
Goiânia	Parcial	Parcial	Baixa	São Luís	Integral	Parcial	Média
João Pessoa	Parcial	Parcial	Baixa	São Paulo	Integral	Integral	Alta
Macapá	Parcial	Parcial	Baixa	Teresina	Integral	Parcial	Média
Maceió	Integral	Parcial	Média	Vitória	Integral	Parcial	Média

Fonte: Prado e Loureiro (2005, p. 6).

e em bases de dados distintas, o que exige a sua redigitação ocasionando desperdício de tempo e recursos que poderiam ser alocados em outras atividades. Com a XBRL, ambas entidades poderiam extrair os relatórios desejados e buscar as informações de que necessitam sem exigir o retrabalho dos contadores municipais, os quais poderiam aproveitar melhor esse tempo para a contabilidade gerencial.

A PRESTAÇÃO DE CONTAS E A FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA

Entende-se por *accountability* a necessidade de os governantes prestar contas aos cidadãos e demais interessados por seus atos e pelos recursos utilizados para a execução dos planos de governo, para, então, segundo Prado e Loureiro (2005), ser possível garantir o controle das ações dos governantes e permitir aos cidadãos não só serem informados sobre tais ações, mas também influenciarem na definição de novas metas ou correções nos programas.

Cabe ressaltar que este conceito aplica-se também aos recursos recebidos de outras entidades que repassaram valores aos entes públicos através de convênios, auxílios e operações de crédito que exigem o cumprimento de planos de aplicação dos recursos previamente elaborados e, conseqüentemente, a prestação de contas posterior para averiguar o real cumprimento do plano fixado.

Prado e Loureiro (2005) destacam que a *accountability* é um processo que possui as seguintes etapas: (i) informação correta e transparente aos cidadãos e entidades interessadas; (ii) prestação de contas dos governantes e (iii) sua responsabilização no sentido estrito, isto é, envolvendo a aplicação de recompensas aos governantes ou punições quando seus atos forem reprovados ou rejeitados.

Outro aspecto da *accountability* diz respeito à atuação dos órgãos fiscalizadores como o TCE. No âmbito de um município, o prefeito municipal deverá prestar contas de forma consolidada (incluindo as contas do legislativo, RPPS e das entidades de administração indireta) para o TCE, que emitirá parecer prévio separadamente e deverá ser amplamente divulgado. Além do TCE, a fiscalização da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Município também cabe ao sistema de controle interno e ao Legislativo Municipal diretamente ou com o auxílio do TCE.

Slomski (2005) considera que ao conduzir a opinião pública é preciso ter como pressupostos a transparência, a equidade, a *accountability* e a responsabilidade corporativa, os quais devem ser pressupostos a serem considerados na gestão pública para implantar uma governança corporativa. O autor vai além quando afirma que isso é garantido pelos relatórios exigidos pela legislação e pelos relatórios gerados de forma espontânea para possibilitar que o cidadão, o TCE, o Ministério Público e outros possam realizar comparações dos resultados auferidos pela entidade sob análise com outras entidades públicas e até com entidades privadas para atestar a eficiência

no gasto dos recursos públicos no curto prazo, haja vista que a eficácia somente será perceptível a médio e longo prazo.

A XBRL E A PUBLICAÇÃO DA INFORMAÇÃO NA GESTÃO PÚBLICA

A XBRL foi criada e desenvolvida especificamente para facilitar a divulgação de informações contábeis e financeiras, com vistas a possibilitar que sejam facilmente compreendidos, manuseados e analisados tais relatórios financeiros, embora alguns possam ter conteúdos complexos e extensos. Nesse sentido, entende-se que a XBRL relaciona-se com as necessidades do serviço público, visto que, atualmente, tem-se a obrigação de disponibilizar informações financeiras, como, por exemplo, o RREO bimestralmente e o RGF quadrimestralmente ou semestralmente (conforme o porte do município). Esses relatórios devem ser enviados para a STN, para o TCE, para o Legislativo Municipal e disponibilizados em meios eletrônicos, jornais etc. Assim, o mesmo relatório é enviado para diversos usuários e com diversos formatos diferentes sem haver uma padronização de linguagem e conteúdo, o que exige diversas redigitações, conferências e reconfigurações do sistema integrado de gestão, podendo ocasionar erros na informação.

O IFAC (2002) afirma que a XBRL irá adicionar valor para as organizações que a utilizarem e para os usuários da informação em toda a sua cadeia de valores devido a sua facilidade de acesso e eficiência na transferência de dados, tanto para entidades públicas como para privadas. Com a XBRL haveria uma padronização e o contador público disponibilizaria a informação em formato nesta linguagem e o usuário poderia extrair a informação que lhe interessasse e na padronização desejada, sem a necessidade de retrabalhos, porque o dado passa a ser independente do aplicativo no qual ele é criado, o que faz com que múltiplos usuários sejam capazes de extrair as informações diretamente da Internet e formatá-las da forma que desejarem e de acordo com suas necessidades.

Como já foi destacado, segundo Moreira (2005), a XBRL, através dos três elementos que a compõem: a taxonomia, o *instance document* e o *style sheet*, permite que as informações nela disponibilizadas possam ser extraídas por outros programas que farão processamentos posteriores, ou, então, poderão ser formatadas para a visualização em qualquer formato desejado (PDF, XLS, DOC, HTML outros).

Pela análise das informações anteriores e correlacionando-as com o contexto atual da gestão pública, entende-se que a XBRL aplica-se adequadamente para as necessidades do serviço público. Esse instrumento poderá trazer uma funcionalidade para o cumprimento dos ditames legais e para a economicidade do serviço público, isso porque economiza tempo, coleta e formata informações que serão utilizadas em diferentes relatórios gerenciais.

Para corroborar tal afirmação pode-se utilizar Ward (2004), que reitera que a XBRL trará os seguintes benefícios para as entidades: (a) redução de custos associados à estrutura

de produção de relatórios e à divulgação de informações; (b) grande retorno sobre o investimento (ROI), devido à redução dos custos na produção e no consumo de informações; (c) facilidade de divulgar, capturar, manusear e analisar informações; (d) melhor controle do ambiente informacional e (e) melhor fluxo e flexibilidade das informações.

É necessário que a STN e os Tribunais de Contas definam a taxonomia da XBRL para o serviço público, como já está sendo definido, segundo a XBRL (2008), na área empresarial em vários países: Estados Unidos, Japão, Canadá, China, Nova Zelândia, entre outros. Portanto, para possibilitar a utilização da XBRL no Brasil, é preciso dispor das definições-padrão das informações e dos relatórios financeiros que irão ser construídos a partir de sua estrutura e hierarquias pré-definidas (taxonomia). Isso significa definir quais os termos financeiros, o conjunto de elementos com seus atributos e relacionamentos que ocorrem entre si. Descrever como serão aceitos os dados informados e como serão disponibilizadas as informações na internet para consulta e manipulação dos diversos interessados.

Construída a taxonomia e introduzida a XBRL como padrão para a publicação das informações contábeis no setor público, ter-se-á a seguinte situação:

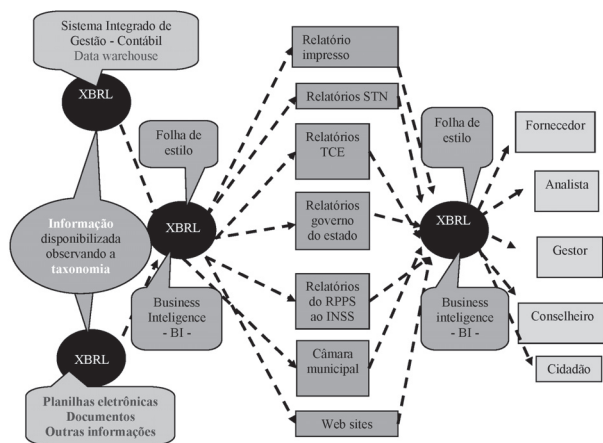


Figura 6 – O processo de evidenciação da informação contábil com a XBRL.

Figure 6 – The process of disclosure of accounting information with XBRL.

Fonte: Desenvolvido com base em Watson (2005).

A Figura 6 resume todo o processo informacional do setor público decorrente das normas legais e demonstra alguns dos diversos usuários dessa informação.

Com a utilização da XBRL, a informação será disponibilizada a partir do sistema contábil utilizado pelo Município e extraída do *datawarehouse*, disponibilizada para extração pública no formato pré-definido e observando a taxonomia obrigatória. Através do componente da *XBRL style sheet* (folha de estilo), esta informação torna-se independente e possibilita que qualquer usuário a importe e converta-a para o formato

de leitura que desejar (*pdf, Word, Excel* etc). Isso gera uma economia de tempo e de custos para as atividades dos analistas, pois também é possível captar informações de diversos entes públicos e realizar comparações entre as informações. Para facilitar o processo ainda mais, pode-se utilizar o BI para realizar análises econômicas e financeiras.

Outra questão que deve ser salientada é que todos os usuários das informações públicas como STN, TCE, INSS e Estado também devem repassar ou tornar disponíveis as informações obtidas, disponibilizar análises dessas informações ou criar e publicar novas informações para outros usuários, logo, a XBRL será mais uma vez utilizada nas mesmas circunstâncias. Isso só é possível porque a informação pode ser utilizada por qualquer *software* através de aplicativos que possibilitam a sua importação e exportação de forma automática.

Portanto, o que deve ser destacado é a eficiência e a praticidade da transmissão das informações através dos meios eletrônicos que acabam com os incessantes retrabalhos de: (i) construir um relatório para o TCE; (ii) reconstruir o mesmo relatório nos formatos exigidos pela STN; (iii) disponibilizar um rol de relatórios na Internet tendo que optar por um dos dois modelos (STN ou TCE), permanecendo assim, a mesma informação com formatos e até resultados com valores divergentes; (iv) repassar informações financeiras do RPPS ao INSS; (v) enviar relatórios ao Legislativo Municipal etc.

Resalta-se que, a cada processo de digitação, podem ocorrer erros que distorcem as informações. Com a XBRL, a informação será precisa, pois será disponibilizada uma vez e por isso trará muito mais tempo para conferências e análises, visando a confirmar a sua fidedignidade e a eliminação dos retrabalhos. Dessa forma, a XBRL pode reduzir o custo da informação, acelerar e melhorar o seu fluxo e todos que participam dessa cadeia informativa poderão facilmente realizar interpretações e comparações devido a sua flexibilidade.

Por todas essas vantagens e funcionalidades apresentadas é que a XBRL, segundo Ward (2004), está sendo aceita e requisitada pelo mercado americano e asiático. Como exemplo, cita os bancos e as companhias de *software* que o utilizam para publicações de informações de negócios; os governos de Singapura e da Nova Zelândia que aprovam e motivam a sua utilização os e órgãos reguladores da Austrália, China, Dinamarca, Alemanha, Japão, Coreia, Holanda, Reino Unido e EUA que estão implementando a XBRL.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o estudo verificou-se a necessidade das instituições, tanto públicas como privadas, padronizarem suas informações para divulgação na Internet com uma linguagem de formatação padrão para seus usuários, como governo, acionistas, investidores e outros que precisam ter acesso às informações e interagir com elas.

A XBRL demonstra ser uma possível alternativa para a solução desses problemas relativos à publicação das de-

monstrações financeiras na Internet. Esse *software* surgiu da evolução dos estudos com linguagens de marcação em 1998, mas ainda precisa ser mais divulgado em vários países, inclusive o Brasil.

Muitos profissionais, principalmente da área pública, necessitam evitar publicar as mesmas informações em formatos diferentes para diversas instituições e usuários, pois isso ocasiona retrabalhos que poderiam ser evitados. A XBRL propõe-se a modificar essa situação incômoda devido ao fato de que, com esta linguagem, a informação seria disponibilizada na Internet uma única vez e os usuários a extrairiam na forma desejada de acordo com suas necessidades. Com isso, a informação passa a ser mais confiável, tempestiva e flexível, pois os usuários podem, através da XBRL, interagir com ela em qualquer formato, como *Word*, *Excel*, *pdf* e outros, bem como utilizar o *Business Intelligence* (BI) para fazer análises financeiras e econômicas de uma ou de várias instituições.

A tendência é que a XBRL seja divulgada e aceita pelas empresas e órgãos reguladores na grande maioria dos países, pois, no momento, parece estar entre as melhores soluções para os problemas referentes à falta de padronização na divulgação das informações, mesmo que, conforme Hannon (2006), no curto prazo gere um custo mais elevado quando à sua migração.

Cabe aos órgãos reguladores do setor público realizarem novas pesquisas e estudos no sentido de criar uma taxonomia para a efetiva utilização da XBRL nas organizações públicas do Brasil, como já está ocorrendo no âmbito empresarial em países desenvolvidos (XBRL, 2008).

REFERÊNCIAS

- BALL, I. 2006. XBRL, Automation, and enhancing the credibility of financial reporting and auditing. In: ANNUAL XBRL INTERNATIONAL CONFERENCE PHILADELPHIA, 14, Philadelphia, 2006. *Anais...* Philadelphia, 2006. Disponível em: www.ifac.org/MediaCenter/files/259_IBall_XBRL_Automation.doc. Acesso em: 02/09/2008.
- BARBIERI, C. 2001. *BI – Business Intelligence: modelagem e tecnologia*. Rio de Janeiro, Axcel Books, 452 p.
- BRASIL. 2000a. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas.
- BRASIL. 2000b. *Lei Federal nº 10.028, de 19 de outubro de 2000*. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967.
- BRASIL. 1998. *Lei Federal nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998*. Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que específica, e dá outras providências.
- CAETANO, P. 2005. O papel de XBRL na harmonização de normas contábeis. In: WORKSHOP BRASILEIRO DE XBRL, 2, São Paulo, 2005. *Anais...* São Paulo, TECSI EAC FEA-USP.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). 2003. *LRF Fácil: guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal para aplicação nos Municípios*. 5ª ed., Brasília, CFC, 2003, 199 p.
- DEBRECENY, R.; GRAY, G. 2004. Are we there yet? A research perspective on the extensible business reporting language (XBRL). In: CONGRESS OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 21, Praga, 2004. *Anais...* Praga.
- FOROUGH, A.; MCGUIRE, B.; KOCAKULAH, M.; MAYER-LYTLE, J. 2001. *XBRL: The future of on line financial data*. Washington, The National Public Account, 49 p.
- HANNON, N. 2006. Does XBRL cost too much? *Strategic Financial*, 87(10):59-60.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). 2008a. *XBRL News: Excerpts from the speech of Kurt Ramin at the 13th International XBRL Conference Madrid*. Disponível em: www.iasb.org/XBRL. Acesso em: 02/09/2008.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). 2008b. *IFRS Taxonomy 2008*. Disponível em: www.iasb.org/XBRL. Acesso em: 02/09/2008.
- INMON, W.H. 1997. *Como construir o Data Warehouse*. Rio de Janeiro, Campus, 404 p.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). 2002. *XBRL: Moving toward a common language for financial reporting*. New York, IFAC, 4 p.
- JONES, A.; WILLIS, M. 2003. The challenge of XBRL: business reporting for the investor. *Balance Sheet*, 9(3):29-37.
- KIMBALL, R. 2002. *Data Warehouse toolkit: o guia completo para modelagem dimensional*. Rio de Janeiro, Campus, 494 p.
- KOSDAQ. 2005. *What is XBRL*. Disponível em: http://xbrl.kosdaq.com/xbrlis/x_xbrlAbout.jsp?lang=english&cid=. Acesso em: 15/12/2005.
- LIMA, D.V. 2005. *Contabilidade aplicada aos regimes próprios de previdência social*. Brasília, MPS, 304 p.
- MARQUES, M. 2001. A reforma administrativa e financeira e o novo enquadramento contabilístico da administração pública em Portugal. *Revista da Administração e da Gestão Pública*, 2(2).
- MCGEEVER, C. 2000. Business Intelligence. *Computerworld*, p. 50-60.
- MOREIRA, O. 2005. *O XBRL no Brasil: Um estudo empírico com as empresas de capital aberto*. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA – USP, 136 p.
- MOREIRA, O.; RICCIO, E.L.; SAKATA, M. 2005. A difusão do XBRL no Brasil. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DE TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO – CONTECSI, 2, São Paulo, 2005. *Anais...* São Paulo, 1:01-20.
- PRADO, O.; LOUREIRO, M. 2005. Governo eletrônico, transparência e democracia: a publicização das contas públicas das capitais brasileiras. In: XXIX ENANPAD. Brasília, DF. *Anais...* Brasília, p. 01-15.
- PRICE WATERHOUSE COOPERS. 2008. *How XBRL web services impacts investors and financial analysts*. Disponível em: <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/9E3F1EA0A20CDB2180256E580055F516>. Acesso em: 02/09/2008.
- RAY, E. T. 2001. *Aprendendo XML*. Rio de Janeiro, Campus, 372 p.
- SILVA, E.; MENEZES, E. 2001. *Metodologia da pesquisa e elaboração da dissertação*. 2ª ed., Florianópolis, UFSC/PPGEP/LED, 121 p.
- SLOMSKI, V. 2005. *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo, Atlas, 140 p.
- XBRL. 2008. *Financial reporting taxonomies – acknowledged*. Disponível em: <http://www.xbrl.org/FRTAcknowledged/>. Acesso em: 02/09/2008.

- SORID, D. 2005. *Tecnologia XBRL é apontada como "esperanto" da contabilidade*. Disponível em: http://br.biz.yahoo.com/financas/reuters/reuters/article.html?s=brfin/financas/050426/reuters/reuters/Tecnologia_XBRL_e_apontada_como__quot_esperanto__da_contabilidade.html. Acesso em: 15/12/2005.
- WATSON, L.A. 2005. XBRL: Transforming financial and business reporting. In: WORKSHOP BRASILEIRO DE XBRL, 2, São Paulo, 2005. *Anais...* São Paulo, FEA - USP, p. 01-89.
- WARD, G. 2004. How XBRL can enhance the credibility of audited financial statements. In: INTERNATIONAL XBRL CONFERENCE, 10, Bruxelas. *Anais...* Bruxelas, IFAC, p. 01-20
- YIN, R. 2001. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2ª ed., Porto Alegre, Bookman, 212 p.
- ZAROWIN, S.; HARDING, W.E. 2000. Finally, business talks the same language. *Journal of Accountancy*, 190(2000):24-31. Disponível em: <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/aug2000/zarowin.htm>. Acesso em: 20/02/2006.

Submissão: 27/09/2007

Aceite: 26/02/2009

CÉZAR VOLNEI MAUSS

Universidade Luterana do Brasil (Ulbra)
Campus de Carazinho/RS
Rua Pedro Rheinheimer, s/n
99528-000, Centro de Coqueiros do Sul, RS, Brasil

CLAUDECIR BLEIL

Faculdade IDEAU, Getúlio Vargas/RS
Rua Henrique Schwerin, 300 AP 54, Bairro São Pedro
99700-000, Erechim, RS, Brasil

ADOLFO ALBERTO VANTI

Unisinos
Av. Unisinos, 950, Área Econômicas, Sala 404C, Bairro Cristo Rei
93022-000, São Leopoldo, RS, Brasil