

ANÁLISIS DE LA DISCLOSURE DE LOS REQUERIMIENTOS DE PAGOS PÚBLICOS: INFLUENCIA DE LA LEGISLACIÓN Y FUNDAMENTOS DE LA TEORÍA CONTABLE

Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Estudiante de Maestría por el Programa Multiinstitucional e Interregional de Pos Grado en Ciencias Contables UnB/UFPB/UFRN

Dirección: QNL 6 Conjunto H Casa 17 – Taguatinga, 72155-608 - Brasília, DF

E-mail: lucasogf@gmail.com

Diana Vaz de Lima

Estudiante de Doctorado por el Programa Multiinstitucional e Interregional de Pos Grado en Ciencias Contables UnB/UFPB/UFRN

Profesora Asistente del Departamento de Ciencias Contables y Ciencias Actuariales de la Universidad de Brasilia – UnB

Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Salas B1-02 - Asa Norte, 70910-900 - Brasília, DF

E-mail: diana_lima@unb.br

Resumen

La finalidad del estudio es analizar la *disclosure* de los requerimientos de pagos públicos a la luz de la Teoría Contable, además de verificar si la legislación vigente interfiere en el tratamiento contable de esos valores. En ese sentido, fue realizada investigación bibliográfica y documental sobre el armazón legal y procedimientos contables adoptados y efectuada colecta de datos en el Sistema de Colecta de Datos de la Secretaría del Tesoro Nacional (SISTN), en el período de 2004 a 2009, además de estudio realizado por el Supremo Tribunal Federal (STF) en 2004. La justificativa del estudio está en la percepción de que más de la mitad de los requerimientos de pago públicos no está registrada en las cuentas públicas. Como consecuencia, considerando que los requerimientos de pago configuran (1) derecho líquido y cierto al requirente en el proceso, y (2) deuda efectiva del ente público, la falta de *disclosure* perjudica tanto al beneficiado por la decisión judicial - que no ve reflejado su derecho en las cuentas públicas y tampoco tiene expectativa para cobrar -, en lo referente al gestor gubernamental y a la sociedad - que no disponen de informaciones confiables que permitan gerenciar esos valores de manera eficaz. La innovación consiste en la discusión sobre la identificación del adecuado momento del hecho generador de los requerimientos de pago públicos y de la propuesta de *disclosure* considerando la clasificación de riesgo. Concluye que la influencia de la legislación vigente y la no observancia de los fundamentos de la doctrina contable están entre los probables factores que han afectado la adecuada contabilización de los requerimientos de pago en el ámbito de la Administración Pública brasileña.

Palavras-Chaves: Requerimientos de pago Públicos; *Disclosure*; Cuentas Públicas.

Editado en Portugués, Inglés y Español. Versión original en Portugués.

Recibido el 30/04/10. Solicitud de Revisión el 04/03/11. Volvió a presentar el 06/05/11. Aceptado el 07/05/11, por Valcemiro Nossa (Editor). Publicado el 27/03/12. Organização responsável pelo periódico: CFC/FBC/ABRACICON.

Copyright © 2012 REPEC. Todos los derechos, incluso los de traducción, son reservados. Se permite mencionar parte de artículos sin autorización previa, con tal de que se identifique la fuente.

1. INTRODUCCIÓN

Informe realizado por el Supremo Tribunal Federal en 2004 reveló que los procesos judiciales transitados en juzgado debidos por los estados brasileños totalizaban 41 mil millones de reales, pero sólo 14 mil millones de reales fueron evidenciados en los Balances Patrimoniales de esos estados en el ejercicio financiero de 2005. De los 26 estados y el Distrito Federal, 21 de ellos no presentaron ninguno *disclosure* de los valores debidos en sus cuentas.

Considerando que esos valores conocidos como requerimientos de pago configuran (1) derecho líquido y cierto al requirente en el proceso, y (2) deuda efectiva del ente público, la falta de *disclosure* perjudica tanto al beneficiado por la decisión judicial - que no ve reflejado su derecho en las cuentas públicas y tampoco tiene expectativa para cobro -, como al gestor gubernamental y la sociedad - que no disponen de informaciones confiables que permitan gerenciar esos valores de manera eficaz.

Con base en la competencia, presupuesto básico de la Contabilidad, el presente estudio tuvo como objetivo analizar la *disclosure* de los requerimientos de pago públicos a la luz de la Teoría Contable, además de verificar si hay influencia de la legislación vigente en el tratamiento contable de esos valores. La discusión se da sobre la siguiente cuestión: ¿Interfiere la legislación vigente en el *disclosure* de los requerimientos de pago públicos? ¿Observan los registros contables de esos valores los fundamentos de la doctrina contable?

Para tratar esas cuestiones, fue realizada pesquisa bibliográfica y documental sobre el armazón legal y procedimientos contables adoptados, así como efectuada colecta de datos en el Sistema de Colecta de Datos de la Secretaría del Tesoro Nacional (SISTN), en el período de 2004 a 2009, además de considerar el estudio realizado por el Supremo Tribunal Federal (STF) en 2004.

Para atender a la cuestión de pesquisa, el artículo presenta, además de esa introducción: (i) caracterización del requerimiento de pago público; (ii) fundamentos contables y procedimientos relacionados; (iii) análisis comparativo considerando los datos colectados del SISTN en el período de 2004 a 2009, y estudio realizado por el STF en 2004; (iv) comentarios finales con recomendaciones para los investigadores de Contabilidad Pública.

2. CARACTERIZACIÓN DEL REQUERIMIENTO DE PAGO PÚBLICO

2.1 Concepto de procesos y requerimientos de pago judiciales

Se tiene que el proceso judicial consiste en todas las fases coordinadas regidas por el derecho procesal, cuyo primer acto es la petición inicial - que la parte interesada reclama algún derecho que juzga haber sido violado -, y la última, la sentencia judicial transitada en juzgado, que constituye el requerimientos de pago judicial (Figura 1):



Figura 1 - Etapas del proceso que genera el requerimiento de pago

El requerimiento de pago judicial se caracteriza solamente en los procesos judiciales que determinan a través de la sentencia judicial que la Administración Pública (Gobierno) pague el valor de

la sentencia a la parte requirente. El nacimiento del requerimiento de pago judicial se configura, pues, por la sentencia judicial transitada en juzgado, formalizada mediante encaminamiento de oficio del presidente del tribunal al jefe del Poder Ejecutivo.

Según Cunha (1986), el término ‘requerimiento de pago’ (*precatório*) es de etimología obscura, derivada del latín *precatorius*. El Presidente del tribunal que profirió la decisión es la autoridad competente para determinar el pago integral y autorizar el secuestro de la cuantía respectiva, en los términos de la Constitución Federal del Brasil de 1988.

Conforme Harada (2008, p. 24), requerimiento de pago judicial es la requisición de pago (solicitud con sentido de orden) del montante de la condenación judicial efectuada por el Presidente del Tribunal que profirió la decisión objeto de ejecución contra la Hacienda Pública, representada por la Unión, Estados, DF o Municipios, a cuenta de líquido consignado en la Ley Presupuestaria Anual (LOA) directamente al Poder Judicial.

Por tanto, el término requerimiento de pago público se configura bajo la forma de proceso judicial transitado en juzgado, caracterizándose, en términos contables, como un Activo para el detentor del derecho a cobrar, y un Pasivo para la Administración Pública (Gobierno), que tiene el deber de pagar.

En el Gobierno, las dotaciones presupuestarias y los créditos abiertos para pago de los requerimientos de pago público son consignados directamente al Poder Judicial (CF 1988, Art. 100 § 2º). Así, después del tránsito en juzgado, el Presidente del Tribunal, por medio de oficio, informa al Poder Ejecutivo la existencia del requerimiento de pago público.

2.2 Clasificación de requerimiento de pago público

Los requerimientos de pago público judiciales se clasifican en débitos de naturaleza alimentaria y débitos de naturaleza no alimentaria. La Constitución Federal del Brasil de 1988 tipifica apenas los requerimientos de pago público relativos a débito de naturaleza alimentaria:

§ 1º-A Los débitos de naturaleza alimentaria comprenden aquellos derivados de salarios, vencimientos, proventos, pensiones y sus complementaciones, beneficios de la previsión social e indemnizaciones por muerte o invalidez, fundadas en la responsabilidad civil, en virtud de sentencia transitada en juzgado (Art. 100, CF de 1988).

Así pues, todos los requerimientos de pago público que no se encuadren en el concepto de débitos de naturaleza alimentaria serán considerados débitos de naturaleza no alimentaria. En el Plan de Cuentas del Sistema Integrado de Administración Financiera del Gobierno Federal (SIAFI), los requerimientos de pago público a pagar están segregados en cuatro ítems de cuentas distintos, que serían: personal, proveedores, terceros y beneficios.

La CF de 1988 establece que a la excepción de los créditos de naturaleza alimentaria, que tendrán prioridad, los pagos debidos por la Hacienda Pública serán efectuados en observancia al orden cronológico de presentación de los requerimientos de pago público.

Los pagos de requerimientos de pago público o requisiciones de pequeño valor (denominados RPVs), cuyos valores varían de 30 a 60 salarios mínimos, poseen rito de pago más rápido que los demás requerimientos de pago público. La celeridad de su pago, no obstante, dependerá de la capacidad económica de las entidades de derecho público (CF, Art. 100 § 5º) (Cuadro 1):

Entes de la Federación	Límites Salarios-mínimos		
Unión	60	-	-
Estados/DF	-	40	-
Municipios	-	-	30

Cuadro 1 – Requerimientos de pago público caracterizados como RPVs

Fonte: Resoluciones del Senado Federal N.º 40 y 43 de 2001

Resulta destacado que es vedada la expedición de requerimiento de pago público complementario o suplementario de valor pagado, así como fraccionamiento, repartición o quiebra del valor de la ejecución (CF, Art. 100 § 4º). El objetivo de ese dispositivo legal es evitar que el pago de requerimiento se haga, en parte, en la forma de requisición de pequeño valor y, en parte, mediante expedición de requerimiento de pago público.

2.3 Dos aspectos orçamentários

El pago de los requerimientos de pago público, como de los demás gastos públicos, sigue determinado rito presupuestario, pasando por la autorización legislativa (dotación específica en la Ley Presupuestaria Anual - LOA) hasta el cumplimiento de las etapas del empeño, de la liquidación y del pago.

Dependiendo de la evaluación de riesgo, los procesos judiciales pueden ser caracterizados como Pasivo desde su origen. Sin embargo, en la práctica, solamente los procesos judiciales bajo la forma de requerimientos de pago público – o sea, aquellos transitados en juzgado, en que no cabe ningún recurso judicial más– son incluidos en la LOA.

La legislación también establece que para ser incluidos en la elaboración de la LOA, los requerimientos de pago público deben ser presentados hasta el 1 de julio de cada ejercicio (CF 1988, Art. 100 § 1º). Con eso, si la decisión judicial ultrapasa ese plazo, el requerimiento de pago público deberá aguardar el plazo de elaboración de la LOA del ejercicio siguiente. Contemplado finalmente en la LOA, el pago deberá ocurrir hasta el final de su vigencia, cuando tendrán sus valores actualizados monetariamente. La Figura 2 representa en línea temporal la inclusión de requerimientos de pago público en la LOA:

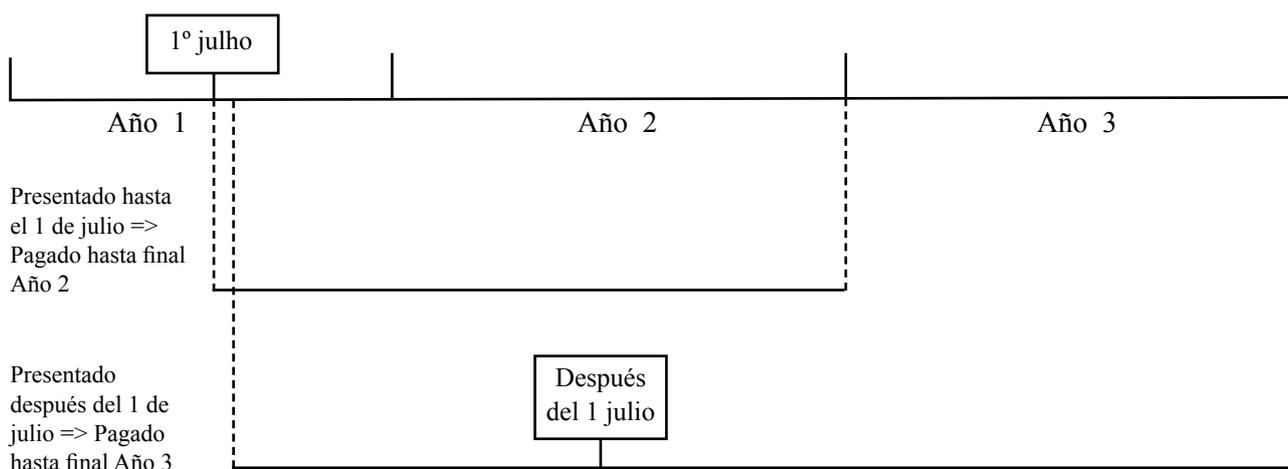


Figura 2 – Inclusión de los Requerimientos de pago público en el Presupuesto

Se observa que el pago de un requerimiento de pago público presentado hasta el 1 de julio del Año 1 lleva en torno de 18 meses para su ejecución presupuestaria y financiera. Tras ese día, el reque-

rimiento de pago público presentado será incluido solamente en la LOA del año siguiente y ejecutado dos años después, extendiendo el plazo inicial de 18 para 30 meses.

Se registrarán iniciativas con el objetivo de ampliar el plazo del pago de los requerimientos de pago público y, consecuentemente, disminuir sus efectos sobre las cuentas públicas, como los Actos de las Disposiciones Constitucionales Transitorias (ADCT), Arts. 33 y 78, editados en 1989 y 1999, respectivamente.

El primer Acto fijó plazo máximo de ocho años para pago de los requerimientos de pago público judiciales pendientes de pago en la fecha de la promulgación de la Constitución (5/10/1988), contados a partir del 1 de julio de 1989 (ADCT Art. 33 *caput*). El segundo Acto determinó la liquidación por el valor real, en moneda corriente, corregido por intereses establecidos en ley, en prestaciones anuales, iguales y sucesivas, hasta el plazo máximo de diez años de los requerimientos de pago público pendientes en la fecha de promulgación de la Enmienda Constitucional N.º 30 del 14/9/2000 y de los que se deriven de acciones iniciales enjuiciadas hasta el 31 de diciembre de 1999.

2.4 De los límites de la LRF

De acuerdo con lo dispuesto en el Art. 30, § 7º, de la Ley Complementaria N.º 101/2000, Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), los requerimientos de pago público judiciales no pagados durante la ejecución del presupuesto en el año en que fueron incluidos integran la deuda consolidada, para fines de aplicación de los límites.

En este caso, se entiende por límite el nivel máximo de endeudamiento permitido para el ente público. Así, al incluir los requerimientos de pago público judiciales en esa base de valores, automáticamente el nivel de endeudamiento es afectado. La Ley también establece que el ente que ultrapasare el límite establecido en la ley, y, mientras perdure el exceso, quedará prohibido de realizar operación de crédito interna o externa, inclusive por anticipación de ingresos, exceptuado el refinanciamiento del principal actualizado de la deuda mobiliaria. Además de eso, vencido el plazo para retorno de la Deuda al límite, y, mientras perdurare el exceso, el ente quedará también impedido de recibir transferencias voluntarias de la Unión o del Estado (LRF Art. 31 §§ 1º y 2º).

Como se puede observar, las exigencias de la LRF pueden afectar la decisión del gestor en registrar de manera contable los requerimientos de pago públicos en su totalidad, ya que ese proceso de *disclosure* genera gravamen para las cuentas del respectivo ente público. Por otro lado, la omisión de esa información en los límites de la deuda consolidada puede hacer con que las informaciones sobre requerimientos de pago público judiciales disponibles en los balances públicos sean todavía más distantes de sus respectivos números reales.

2.5 De las mudanzas en la legislación

Debido a las dificultades enfrentadas por los entes públicos para honrar el pago de los requerimientos de pago público bajo su responsabilidad, los parlamentarios brasileños vienen discutiendo propuestas de nuevas legislaciones que posibiliten mudanzas en las reglas actuales, como la vinculación de los pagos a determinado porcentual de los ingresos corrientes líquidos, pagados vía subasta de descuento, entre otros.

En 2009, fue promulgada la Enmienda Constitucional N.º 62 de 2009, trayendo, entre otras, la inclusión de ancianos y portadores de enfermedades graves en la preferencia del pago de requerimientos de pago público y la vinculación de porcentajes de los ingresos corrientes líquidos de los entes para pago de requerimientos de pago público. Sin embargo, mudanzas como ésta sufren fuerte resistencia de la comunidad jurídica, que considera que la medida representa en la práctica una estafa, hiriendo derechos adquiridos judicialmente, una vez que los requerimientos de pago público ya representan decisiones transitadas en juzgado.

En la práctica, la vinculación de los ingresos corrientes líquidos obliga a los entes a reservar un margen exclusivo para los requerimientos de pago público, pero, al mismo tiempo, la limitación por

medio de porcentual previamente establecido posponer el pago de los valores debidos. Como resultado, los pagos que ultrapasen el porcentual fijado pasan a ser acumulados con las nuevas sentencias y por la incidencia de intereses y actualización monetaria, además de la ansiedad e insatisfacción de los que aguardan el pago.

3. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS REQUERIMIENTOS DE PAGO PÚBLICOS

3.1 Caracterización del requerimiento de pago público como pasivo

Como visto anteriormente, desde la perspectiva del Gobierno, el requerimiento de pago público representa una condenación judicial efectuada por el Presidente del Tribunal que profirió la decisión objeto de ejecución contra la Hacienda Pública, constituyendo, pues, un pasivo. Según Lapsley (1988), el esfuerzo más significativo de investigadores de contabilidad ha sido direccionado para la prestación de cuentas, por tanto, el adecuado *disclosure* del pasivo es una forma de prestación de cuentas a la sociedad.

La Contabilidad Pública recibió considerable parte de la Teoría Contable que trata de pasivo por medio del Decreto STN n.º 664, del 30 de noviembre de 2010, que instituyó la tercera edición del Manual de Contabilidad Aplicada al Sector Público. Según el Manual, el pasivo es reconocido en el balance patrimonial cuando fuere probable que una salida de recursos involucrando beneficios económicos sea exigida en liquidación de una obligación presente y el valor por el cual esa liquidación se dará pueda ser determinado en bases confiables (STN, 2010, p. 15).

En el cuadro 2 es posible observar como las características de los requerimientos de pago público judiciales se encuadran en la definición de Pasivos:

	Requerimiento de pago público	Pasivos
1	Contiene una obligación, porque la sentencia judicial ya transitó en juzgado. Así pues, hay determinación judicial (coercitiva) de que el Estado pague deuda presente. Pero incluso antes de que la decisión transite en juzgado, siempre que sea comprobada por órgano competente que es 100% probable que la decisión judicial será contra el Estado, ya configura responsabilidad presente.	Contiene una obligación o responsabilidad presente con una o más entidades, previendo liquidación por la transferencia futura probable o por el uso de activos en una fecha especificada o determinable, en la ocurrencia de un evento predeterminado, o así que sea solicitada.
2	El Estado no tiene capacidad de evitar la decisión transitada en juzgado. Lo que fuere determinado por el juez, debe ser seguido.	La obligación o responsabilidad compromete dada entidad, permitiéndole poca o ninguna libertad para evitar el sacrificio futuro.
3	El objeto de proceso judicial siempre es con base en evento pasado, ya ocurrido.	La transacción u otro evento que obliga a la entidad ya ha ocurrido.

Cuadro 2 – Requerimientos de pago público versus Pasivos

Para Niyama y Silva (2008, p. 149), una cuestión importante en la definición de pasivo es también saber si es necesario para su reconocimiento que el beneficio económico a ser liquidado sea suficientemente negativo, debiendo también ser considerado si el Pasivo es cierto o si es probabilístico.

El pronunciamiento SFAS 5 - Accounting for Contingencies emitido por el FASB, conceptúa contingencia como una condición existente, situación o conjunto de circunstancias involucrando incerteza en lo referente a la posible ganancia o pérdida para una empresa que será resuelto cuando uno o más eventos futuros ocurrieren o dejen de ocurrir. Una pérdida de contingencia deberá ser reconocida en el resultado si la información disponible antes de la emisión de las demostraciones financieras indica que es probable el comprometimiento de un activo o la ocurrencia de un pasivo, contenido en esta condición que debe ser probable que uno o más eventos futuros ocurran confirmando el hecho de la pérdida, y si el montante de la pérdida puede ser razonablemente estimado (SFAS 5).

Según la *IPSAS 19—Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, provisión es un pasivo de plazo o valor inciertos y debe ser reconocida cuando la entidad tiene una obligación presente (legal o no formalizada) como resultado de evento pasado, cuando sea probable que será necesaria una salida de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicios para liquidar la obligación y cuando una estimativa confiable pueda ser efectuada del montante de la obligación. Caso estas condiciones no sean satisfechas, ninguna provisión debe ser reconocida.

Conceptualmente, pasivo contingente es según la *IPSAS 19* una obligación posible que resulta de eventos pasados y cuya existencia será confirmada sólo por la ocurrencia o no de uno o más eventos futuros inciertos no totalmente bajo control de la entidad. También es considerado pasivo contingente obligación presente que resulta de eventos pasados, mas que no es reconocida, porque no es probable que una salida de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicios sea exigida para liquidar la obligación, o el valor de la obligación no puede ser mensurado con suficiente confiabilidad (*IPSAS 19*, párrafo 18).

De esta forma, el pasivo contingente no debe ser reconocido porque no es probable que una salida de recursos que incorporan beneficios económicos sea exigida para liquidar la obligación o el valor de la obligación no puede ser mensurado con suficiente confiabilidad. La probabilidad de ocurrencia y su magnitud dependen de condiciones exógenas cuya ocurrencia es difícil de prever (Ley N.º 11.768/2009, Anexo VI, p. 217).

La *IPSAS 19* considera que provisiones son contingentes porque son inciertas en lo referente a su plazo o valor, pero será reconocida como pasivo exactamente porque es obligación presente y se presume que pueda ser efectuada una estimativa confiable. Pero, los pasivos contingentes no son reconocidos porque su existencia solamente será confirmada por la ocurrencia o no de uno o más eventos futuros inciertos no totalmente bajo el control de la entidad. El Cuadro 3 resume la determinación de la *IPSAS 19* en lo referente al reconocimiento y *disclosure* de la provisión y pasivo contingente.

Cuando, en consecuencia de eventos pasados, pueda existir una salida de recursos incorporando beneficios económicos futuros o potencial de servicios en la liquidación de: (a) una obligación presente; o (b) una posible obligación cuya existencia sea confirmada solamente por la ocurrencia o no ocurrencia de uno o varios eventos futuros inciertos que no son totalmente controlados por la entidad.		
Hay una obligación presente que probablemente exige una salida de recursos.	Hay obligación posible o una obligación presente que pueda, pero probablemente no vaya a exigir una salida de recursos.	Hay una posible obligación o una obligación presente donde la probabilidad de una salida de los recursos es remota.
La Provisión es reconocida (párrafo 22).	Ninguna provisión es reconocida (párrafo 35).	Ninguna provisión es reconocida (párrafo 35).
<i>Disclosure</i> de la provisión es necesario (párrafos 97 y 98).	<i>Disclosure</i> del pasivo contingente es necesario (párrafo 100)	<i>Disclosure</i> no es necesario (párrafo 100).

Cuadro 3 – Provisión y pasivo contingente

Fuente: Adaptado de *IPSAS 19* Apéndice A

La *IPSAS 19* determina que *disclosure* sobre los pasivos contingentes es exigido en el caso de obligación posible y probable (Cuadro 3) y resalta que un pasivo contingente también surge en casos extremadamente raros en la existencia de un pasivo que no puede ser reconocido porque no puede ser precisamente mensurado.

La interpretación de expresiones de incerteza como las de la *IPSAS 19* (obligación remota, posible y probable) no es simple y objetiva de ser determinada, pero es información relevante. Los resultados del estudio de Du y Steven (2010, p. 259) sugieren que proporcionar a los auditores y elaboradores de demostraciones financieras (contadores) orientaciones numérica-para-verbal mejora la consistencia del juzgamiento de esos profesionales. Así, definiendo previamente términos como probable o razonablemente posible ayuda a garantizar que tanto auditores y contadores entiendan lo que

esos términos significan antes de la emisión demostraciones financieras (DU; STEVEN, 2010).

Tenemos, por tanto, la necesidad de clasificar adecuadamente el requerimiento de pago público judicial, para establecer el procedimiento contable de *disclosure* que refleje la naturaleza de la transacción, o sea, si habrá o no reconocimiento de la provisión y cómo deberá ser el *disclosure* de esos valores en las cuentas públicas. A través de dos experimentos distintos con estudiantes, Du y Steven (2010, p. 257) verificaron que la traducción numérica-para-verbal permite la identificación de tres categorías de decisión para pérdida contingente: remota, razonablemente posible y probable.

Para Windschitl y Wells (1996), mensuraciones verbales de incerteza pueden ser más sensibles al contexto y a la manipulación de encuadramiento que las mensuraciones numéricas. En consecuencia, la clasificación de la probabilidad de ocurrencia de un proceso judicial es de extrema importancia y necesita criterios objetivos de clasificación, para evitar influencia de otros factores como el verificado por los autores. Esos criterios aproximan el Sector Público de prácticas a la luz de la teoría contable y representan un avance en el ámbito de la Administración Pública, que se junta a procedimientos ya adoptados, como los indicadores de desempeño debidamente presentes en el Sector Público hace varios años (Smith, 1990).

La causa de errores de tratamiento contable muchas veces ocurre en función del propio Gobierno. Ese tipo de situación fue comprobado por Lapsley (1988), que verificó que las organizaciones públicas del Reino Unido eran orientadas erróneamente por el Gobierno central en relación a la evaluación de inversión del Sector Público.

Esa práctica es común en los países basados en el modelo *code-law*, que según Flower (2002) es un modelo que posee como característica la fuerte influencia gubernamental en el establecimiento de estándares contables. Du y Stevens (2010) resaltan que proporcionar orientación numérica para-verbal mejora la consistencia del juzgamiento.

Algunos estudios, como de Reimers (1992), Nelson y Kinny (1997), Hoffman y Patton (2002) y Aharony y Dotan (2004), apuntan que las probabilidades numéricas atribuidas por los auditores varían mucho y su interpretación puede ser fácilmente influenciada por informaciones contextuales. Si la atribución de los auditores varía, lo mismo puede ocurrir con los responsables por la elaboración de los informes públicos. Así, hay necesidad de reglamentación que minimice las diferencias de interpretación en la aplicación de las expresiones verbales de probabilidad.

Acerca de la mensuración, el Anexo de Riesgos Fiscales de la Ley de Directrices Presupuestarias referente al ejercicio de 2009 establece que teniendo clara la dificultad de prever el resultado final de un conjunto de acciones que supuestamente ofrezcan riesgo al Erario, como en el caso de los procesos judiciales, cabría a la Abogacía General de la Unión (AGU) la responsabilidad de hacer una estimativa en relación a posibles valores de condenación (Ley 11.768/2009, Anexo VI, p. 222).

3.2 Establecimiento del hecho generador

La Resolución CFC N.º 1.121/08, que trae la estructura conceptual para elaboración y presentación de las demostraciones contables, establece dos presupuestos básicos de la contabilidad. El primero es el régimen de competencia, que reconoce los efectos de las transacciones y otros eventos cuando ocurren, y no cuando la caja se ve afectada y otros recursos financieros son cobrados o pagados. Así, tales efectos y otros eventos son lanzados en los registros contables y reportados en las demostraciones contables de los períodos a que se refirieren. Ese régimen presupone la confrontación entre ingresos y gastos. El segundo presupuesto es la continuidad, en el cual la entidad continuará en operación en el futuro previsible.

A rigor, dependiendo de la clasificación de riesgo que acompaña un proceso judicial, esos valores deberán ser reconocidos en el momento en que el Pasivo esté caracterizado, o sea: obligación actual, resultante de eventos pasados y cuya liquidación resulte en desembolso de beneficios económicos para la entidad.

Sin embargo, la recomendación constante en el Manual de Contabilidad Aplicada al Sector Público de la STN es que la contabilización de los requerimientos de pago público sea efectuada enseguida después de la decisión judicial transitada en juzgado, prevaleciendo, consecuentemente, el hecho gene-

rador jurídico en detrimento del hecho generador contable. En la práctica, no obstante, la situación es bastante controvertida, ya que el *disclosure* de los requerimientos de pago público ocurre solamente cuando de la inclusión de los requerimientos de pago público judiciales en la LOA (Figura 3):



Figura 3 – Flujo temporal de reconocimiento de procesos judiciales

Tenemos, por tanto, la discusión de lo que viene a ser efectivamente el factor generador del requerimiento de pago público: si presupuestario, contable o jurídico (Cuadro 4):

Presupuestario	Contable	Jurídico
Momento de la inclusión del requerimiento de pago público en la LOA.	Momento de la caracterización del pasivo: obligación actual, resultante de eventos pasados y cuya liquidación resulte en desembolso de beneficios económicos para la entidad.	Requisição de pagamento (solicitação com sentido de ordem) do montante da condenação judicial.

Cuadro 4 – Hecho generador del requerimiento de pago público judicial

La máxima que viene configurando la fase entre la decisión judicial transitada en juzgado y la previsión presupuestaria es: “debo no lo niego, pago cuando el presupuesto lo permita.” Se destaca que, de acuerdo con los fundamentos de la Teoría Contable, el registro del requerimiento de pago público judicial debe considerar el momento de la caracterización del Pasivo, y prevalecer, por tanto, para fines de registro en las cuentas públicas, el hecho generador contable.

4. METODOLOGÍA

El presente estudio tuvo como objetivo analizar el *disclosure* de los requerimientos de pago público públicos a la luz de la Teoría Contable, además de verificar si hay influencia de la legislación vigente en el tratamiento contable de esos valores y si el registro contable de los requerimientos de pago público públicos refleja la realidad de los compromisos debidos por el Gobierno brasileño. En ese sentido, será efectuado análisis del *disclosure* de los requerimientos de pago público en los balances públicos brasileños. Comparando el valor informado por el órgano central del judiciary, que tiene acceso a todos los procesos en trámite en el país, con los datos de los balances públicos del Gobierno (datos de fuentes distintas) es posible verificar si está habiendo o no el adecuado *disclosure* de los requerimientos de pago público a la luz de la teoría contable.

Mediante análisis de los datos, será verificado si el *disclosure* de los requerimientos de pago público de responsabilidad de los Estados y Gobierno Federal brasileño reflejan los valores de las decisiones transitadas en juzgado. Para tratar esas cuestiones, fue desarrollado un análisis teniendo como base pesquisa bibliográfica y documental y efectuada colecta de datos junto al Sistema de Colecta de Datos de la Secretaría del Tesoro Nacional (SISTN), en el período de 2004 a 2009, además de considerar un estudio realizado por el Supremo Tribunal Federal (STF) en 2004.

Es importante destacar que el análisis consideró los datos del STF relativos al ejercicio de 2004 (Tabla 1) por ser ése el único año en que fue realizado un estudio nacional de los requerimientos de pago público judiciales brasileños pendientes de pago, información confirmada por el Consejo Nacional de Justicia – CNJ, que, en consulta, dijo no haber ninguna previsión para que sea realizado un nuevo estudio por los tribunales del país.

Tabla 1 - Valores en reales del STF de 2004

UF	Estado	Estados	Capitais	Total
AC	Acre	109.979.181	47.221.380	157.200.561
AL	Alagoas	55.234.297	149.025.962	204.260.259
AM	Amazonas	36.513.866	116.574.237	153.088.103
AP	Amapá	27.325.049	2.635.679	29.960.728
BA	Bahia	557.687.758	518.521.027	1.076.208.785
CE	Ceará	469.872.201	90.176.859	560.049.060
DF	Distrito Federal	2.429.178.278	10.099	2.429.188.377
ES	Espírito Santo	6.975.143.012	1.090.630.122	8.065.773.134
GO	Goiás	906.816.446	140.250.992	1.047.067.437
MA	Maranhão	72.155.114	75.149.619	147.304.732
MG	Minas Gerais	3.500.000.000	733.456.201	4.233.456.201
MS	Mato Grosso do Sul	276.857.910	45.688.796	322.546.706
MT	Mato Grosso	2.223.516.347	375.279.490	2.598.795.837
PA	Pará	0	11.851.165	11.851.165
PB	Paraíba	139.780.417	41.132.608	180.913.025
PE	Pernambuco	83.795.302	82.106.953	165.902.255
PI	Piauí	139.758.472	29.564.853	169.323.325
PR	Paraná	6.940.496.196	4.560.640.553	11.501.136.749
RJ	Rio de Janeiro	1.322.801.847	303.485.459	1.626.287.306
RN	Rio Grande do Norte	112.409.055	176.178.116	288.587.171
RO	Rondônia	318.822.635	122.175.311	440.997.946
RR	Roraima	2.043.722	6.558.060	8.601.783
RS	Rio Grande do Sul	2.329.490.913	194.399.508	2.523.890.422
SC	Santa Catarina	300.002.604	122.759.411	422.762.015
SE	Sergipe	71.831.234	64.580.152	136.411.385
SP	São Paulo	12.224.298.358	10.887.306.103	23.111.604.461
TO	Tocantins	11.373.964	10.126.502	21.500.466
BR	Total	41.637.184.177	19.997.485.217	61.634.669.394

Fuente: Estudio STF 2004

Como la práctica contable se ha pautado en el *disclosure* de esos valores solamente cuando próxima a su efectivo pago, los datos recogidos por el STF fueron confrontados con los datos extraídos del SISTN de 2004 a 2009 (último año de información disponible) (Tabla 2), en función de que las decisiones proferidas no repercutan inmediatamente en las cuentas públicas brasileñas.

Tabla 2 - Requerimientos de pago público Estatales – Valores en reales contabilizados en los Balances Patrimoniales de 2004 a 2009

UF	2004	2005	2006	2007	2008	2009
AC	34.129.530	46.279.556	47.774.891	49.646.275	-	50.514.104
AL	-	-	-	-	-	-
AM	-	-	-	-	-	-
AP	-	-	-	-	833.981.244	-

BA	661.771.014	640.401.155	662.498.225	746.790.156	-	832.461.507
CE	-	-	-	-	-	-
DF	-	-	2.808.741.615	3.710.435.271	654.741.461	-
ES	-	-	114.230.192	-	-	635.013.070
GO	-	-	-	-	-	-
MA	-	-	-	-	1.423.957.268	-
MG	-	1.405.566.797	1.457.138.700	1.253.675.465	-	26.180.493
MS	257.789.291	-	-	-	-	-
MT	-	-	-	-	-	-
PA	-	-	-	-	-	14.377.078
PB	-	-	-	-	11.729.296	-
PE	13.176.068	-	4.416.759	23.764.227	325.373.504	11.644.779
PI	-	-	-	-	4.109.218.540	342.296.021
PR	724.531.982	1.368.191.908	2.440.728.981	2.619.168.738	2.780.339.592	4.391.379.496
RJ	1.047.422.412	1.170.509.590	1.920.799.264	2.626.205.093	349.966	3.295.793.818
RN	-	-	374.188	902.323	-	2.325.640
RO	201.410.340	193.752.106	192.284.042	-	-	-
RR	1.742.790	-	-	10.119	2.056.087.250	-
RS	1.126.985.620	1.363.202.144	1.671.375.834	1.827.759.042	410.891.569	2.297.127.704
SC	-	-	-	-	132.913.886	562.521.167
SE	33.898.655	37.561.175	78.924.103	89.023.589	17.600.471.405	213.332.065
SP	-	12.067.059.166	12.768.471.239	15.436.519.151	18.888.127	19.198.830.440
TO	-	-	2.276.375	27.569.616	30.411.258.750	34.876.641
BR	4.102.857.702	18.292.523.598	24.170.034.407	28.411.469.065	60.770.201.857	31.908.674.023

Fonte: Estudo STF 2004 y datos del SISTN (en reales)

Se destaca que la base de datos del SISTN presenta valores consolidados relativos a requerimientos de pago público financieros y a requerimientos de pago público no financieros, éstos últimos compuestos por dos cuentas separadas: Requerimientos de pago público Anteriores a 05/05/2000 y Requerimientos de pago público a Partir del 05/05/2000.

Restringiendo el análisis al ejercicio de 2004, contemplado en las dos tablas, se verifica que las decisiones judiciales proferidas en los Estados totalizaron 41.637.184.177,00 reales, de los cuales solamente 4.102.857.702,00 reales se encontraban evidenciadas en el SISTN, representando, los registros, menos del 10% de las decisiones proferidas. Extendiendo el análisis para los períodos subsiguientes, se verifica que hay una evolución en los registros efectuados, pero acompañado todavía por cierta inestabilidad: el ejercicio de 2009 evidencia poco más de la mitad de los valores evidenciados en 2008.

Es importante considerar que la estimativa de probabilidad y la clasificación de riesgo deben preceder el registro de los requerimientos de pago público en las cuentas públicas. A través del histórico de decisión judicial de los requerimientos de pago del ente público, es posible obtener una estimativa de la probabilidad de la decisión de que el requerimiento de pago público sea desfavorable a la Hacienda Pública.

Con relación a la clasificación de riesgo, conforme establecido por la Ley 11.768/2009, cabría a la Abogacía General de la Unión – AGU la responsabilidad de estimar posibles valores de condenación. Se registra que entre las competencias institucionales de la AGU está la orientación normativa y la supervisión técnica en relación a los órganos jurídicos de las entidades a que alude el Capítulo IX del Título II de la Ley Complementaria 0.73, además de las actividades de consultoría y asesoramiento jurídicos al Poder Ejecutivo (LC n. ° 73/93 Art. 4° XIII).

La clasificación de riesgo por la AGU también puede tener como base el histórico de decisiones que pueden desencadenar en requerimientos de pago público, así como otros aspectos jurídicos y legales. A través de esa clasificación, es posible identificar el riesgo asociado al proceso que está en tramitación, clasificándolo en probable, posible o remoto. Los procesos que están en el inicio del trámite, normalmente serían clasificados como remoto, pues todavía no hay indicios y sustentación jurídica para que la AGU estime la probabilidad de la decisión. A lo largo del trámite del proceso, con la descripción de los hechos, las audiencias y todos los elementos jurídicos, la AGU puede entonces clasificar el requerimiento de pago público además de remoto, como posible y probable.

5. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

5.1 Influencia de la legislación vigente

En el caso de los Estados, se verifica que de los 41 mil millones en requerimientos de pago públicos levantados por el STF en 2004, sólo 4 y 14 mil millones, respectivamente, se encontraban evidenciados en el SISTN en 2004 y en 2005. Tomando los valores de los años siguientes, se verifica que el *disclosure* de los registros contables es de 24 mil millones en 2006, 28 mil millones en 2007, 60 mil millones en 2008, reduciendo para 31 mil millones en 2009, mostrando cierta inestabilidad en el *disclosure* de los valores. Como no hay nuevos datos consolidados y divulgados por el STF, no hay como saber si los requerimientos de pago público se encuentran actualmente integralmente evidenciados.

Fue constatado, asimismo, en el período analizado, que del total de 26 estados y Distrito Federal, 21 de ellos y el Distrito Federal no poseen ningún saldo de requerimiento de pago público a pagar contabilizado en el año 2005. De los cinco estados que presentaron saldo, São Paulo fue el que tuvo *disclosure* contable más próximo de los valores levantados por el STF (12 mil millones contra 11 mil millones contabilizados).

Para Lima (2008), entre los probables motivos que hacen que los estados y las capitales brasileñas no contabilicen y evidencien los requerimientos de pago público en sus Pasivos, es que ese procedimiento impactaría los límites de endeudamiento establecidos en la LRF. Otro motivo es la exigencia del Art. 100 § 1º de la CF de 1988, que determina que el ente público incluya en su presupuesto créditos necesarios para el pago de requerimientos de pago público de un año para el otro, impactando el flujo de caja del ente público en el corto plazo.

5.2 Inobservancia de los fundamentos de la teoría contable

El presente estudio constató que el tratamiento contable dado a los requerimientos de pago público actualmente es hecho solamente cuando hay condenación judicial e inclusión de esos valores en la Ley Presupuestaria Anual (LOA). Ninguna provisión es calculada ni registrada anteriormente a la etapa del tránsito en juzgado.

En la práctica, lo que se tiene es la prevalencia del hecho generador jurídico (condenación judicial) y presupuestario (inclusión en la LOA) en detrimento al hecho generador contable (caracterización del Pasivo). Como resultado, la inobservancia del presupuesto de la competencia puede llevar la *disclosure* de valores que no reflejan la realidad de los compromisos debidos por el Gobierno, perjudicando tanto a los usuarios internos como a los usuarios externos de la información contable (gestor gubernamental, beneficiado por la decisión judicial y la sociedad en general).

La bibliografía sobre el asunto es escasa y no existen estudios o resultados específicos que puedan subsidiar un estudio comparativo.

5.3 Propuesta de *Disclosure* con Base en Clasificación de Riesgo

Considerando el aspecto cualitativo de la tempestividad de la información, una solución es la evaluación del riesgo de que el proceso judicial se materialice como exigibilidad, cuyo papel, conforme comentando anteriormente, cabría a la AGU.

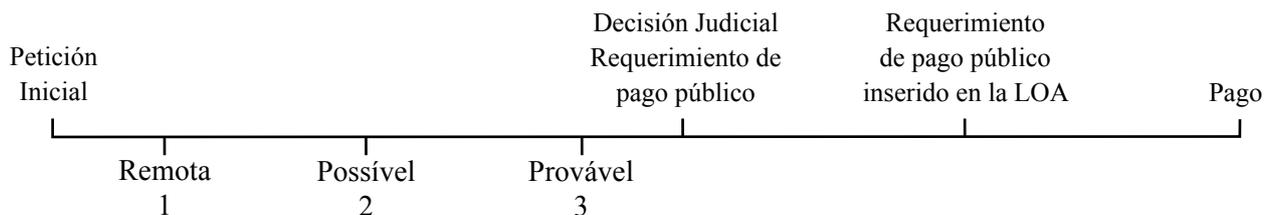


Figura 4 – Clasificación del riesgo del requerimiento de pago público judicial

Delante de lo expuesto, la propuesta del presente estudio es que el proceso judicial sea contabilizado dependiendo de la clasificación de riesgo atribuida por la AGU: remota, posible o probable. En el caso de la clasificación remota (momento 1), esos valores no serán reconocidos y tampoco divulgados en las demostraciones contables, porque la posibilidad de que el proceso efectivamente se configure en exigibilidad es insignificante. Por tanto, el pasivo no estaría caracterizado.

En el caso de la clasificación posible (momento 2), esos valores pasan a ser considerados pasivos contingentes, debiendo el *disclosure* ser solamente en notas explicativas, permitiendo que tanto los usuarios internos como los usuarios externos de la información contable estén a par de los acontecimientos.

Por fin, si probable (momento 3), la provisión debe ser reconocida como exigibilidad y constar también en las notas explicativas. Se adopta en ese caso la máxima: "puedo pasar a deber y para eso, voy a prevenirme". En este momento, estaría caracterizado el Pasivo, que pasaría a impactar las cuentas públicas, permitiendo que los cofres públicos sean preparados para hacer frente a los compromisos debidos por el Gobierno.

Es importante considerar que el reconocimiento del requerimiento de pago público judicial como Pasivo, así como la constitución de provisión para los procesos judiciales con clasificación probable, impactará significativamente las cuentas públicas, y, consecuentemente, afectará el límite de endeudamiento impuesto por la LRF. En este caso, para que no haya inobservancia del Principio de la Legalidad, hay que discutir cómo los fundamentos de la Teoría Contable deben ser armonizados con los dispositivos legales actualmente en vigor.

Otra cuestión es que si por un lado la incorporación de esos valores impacta negativamente las cuentas públicas, por otro subsidia los gestores en relación a la necesaria planificación para pago de esos valores, ofreciendo a los usuarios de la información contable informaciones más próximas de la realidad.

6. CONCLUSIONES

En este estudio se pretendió analizar el *disclosure* contable de los requerimientos de pago públicos, verificando la influencia de la legislación vigente y los fundamentos de la doctrina contable en los procedimientos contables adoptados.

El estudio mostró que los dispositivos legales como la LRF y la LOA vienen generando externalidades en el *disclosure* de los requerimientos de pago públicos, haciendo con que dejen de ser observados los fundamentos de la Teoría Contable, más específicamente los relacionados con la definición del momento del hecho generador del deber de pagar por parte del Gobierno.

En la mayoría de los casos, el gestor, bajo la fuerza de la ley, acaba por no reconocer en las cuentas públicas los valores debidos a título de requerimientos de pago público, una vez que no dispone de recursos financieros para el pago en el ejercicio y muchas veces ya en el límite de endeudamiento permitido. Esa conducta viene afectando la calidad de la información contable y perjudicando tanto a los usuarios internos como a los usuarios externos, que no disponen de informaciones confiables en su proceso decisorio.

La propuesta del presente estudio, teniendo como base los fundamentos de la Teoría Contable, es que el proceso judicial sea contabilizado antes incluso de su caracterización como requerimiento de pago público, de acuerdo con la clasificación de riesgo atribuido al proceso en tramitación para las

cuentas públicas: si remota, posible o probable. Esa función cabría institucionalmente a la Abogacía General de la Unión.

En el caso de la clasificación remota, los procesos judiciales no serán reconocidos y tampoco divulgados en las demostraciones contables, porque la posibilidad de que el proceso efectivamente se configure en exigibilidad es insignificante. En el caso de la clasificación posible, esos valores pasan a ser considerados pasivos contingentes, debiendo el *disclosure* ser solamente en notas explicativas. Por fin, si probable, la provisión debe ser reconocida como exigibilidad y constar también en las notas explicativas.

Con relación al impacto significativo que el registro patrimonial de esos valores traerá para las cuentas públicas, el estudio sugiere la armonización de los fundamentos de la Teoría Contable con los dispositivos legales actualmente en vigor. Se entiende que la discusión de propuestas que flexibilicen el flujo de caja para pago de los requerimientos de pago público, como la EC 62, no resuelve el problema, porque alivia la presión sobre el Gobierno en el momento actual, pero no es coherente con el derecho líquido y cierto de aquellos que tienen requerimientos de pago público por cobrar, ni con los futuros gestores y sociedad, que heredarán deudas pasadas.

La mudanza del hecho jurídico por el hecho contable con el fin de reconocer los procesos judiciales en el momento del hecho generador, conforme preconiza la Teoría Contable, auxiliará la elaboración del presupuesto de los años siguientes y la representación de la realidad en las demostraciones e informes públicos de forma tempestiva. El auxilio de la Abogacía General de la Unión, con el papel de clasificación de riesgo, es primordial para que la nueva perspectiva contable propuesta sea llevada a efecto.

REFERENCIAS

AHARONY, A.; DOTAN, A., A comparative analysis of auditor, manager and financial analyst interpretations of SFAS 5 disclosure guidelines. **Journal of Business Finance & Accounting**, vol. 31, p. 475-504, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Atualizada até Emenda Constitucional N. 64 de 4.2.10. Disponible en: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acceso en: 25 mai. 2011.

_____. Lei N. 11.768/08, de 14 de agosto de 2008. Dispõe sobre a elaboração e execução da Lei de Orçamentária de 2009 e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 15 de agosto de 2008. Disponible en: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acceso en: 25 mai. 2011.

_____. Lei Complementar N. 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponible en: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acceso en: 25 mai. 2011.

_____. 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 República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 05 de maio de 2000. Disponible en: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acceso en: 25 mai. 2011.

_____. Plano de contas da Administração Pública Federal de 14 de abril de 2010. Disponible en: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Pcontas.pdf>. Acceso en: 25 mai. 2011.

_____. Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Válido para o exercício de 2011. 3. ed. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25 mai. 2011.

_____. Resolução do Senado Federal N. 40, de 20 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal.

_____. Resolução do Senado Federal N. 43, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.121, de 28 de março de 2008. Dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 25 mai. 2011.

CUNHA, Antonio Geraldo. **Dicionário etimológico Nova Fronteira da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

DU, Ning; KEVIN, Stevens. Numeric-to-verbal translation of probability expressions in SFAS 5. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 26 N. 3, p. 248-262, 2011.

FASB - Financial Accounting Standards Board. SFAS 5 – Accounting for Contingencies. Disponível em: <<http://www.fasb.org/st/summary/stsum133.shtml>>. Acesso em: 5 mai. 2011.

FLOWER, John. **Global Financial Reporting Palgrave**. New York, 2002.

HARADA, Kiyoshi. Precatório Judicial – Parecer. **RIDA N. 30** – Assunto Especial – Doutrina, Jun. 2008.

HOFFMAN, V.B.; PATTON, J.M., How are loss contingency accruals affected by alternative reporting criteria and incentives? **Journal of Accounting and Public Policy**, vol. 21, p. 151-67, 2002.

IFAC – INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities And Contingent Assets. 2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York: IFAC, 2010. Disponível em: <<http://web.ifac.org>>. Acesso em: 25 mai. 2011.

LAPSLEY, Irvine, Research in Public Sector Accounting: An Appraisal, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, vol. 1 Iss: 1, p. 21 – 33, 1988.

LIMA, Diana Vaz de. Por que as contas públicas não fecham? Fenacon em Serviços – Jan/Fev 2008.

NELSON, M.W.; KINNEY, W.R., The effect of ambiguity on loss contingency reporting judgments. **Accounting Review**, vol. 72 no. 2, p. 257-74, 1997.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

REIMERS, J.L., Additional evidence on the need for disclosure reform. **Accounting Horizons**, vol. 6 no. 1, p. 36-41, 1992.

SMITH, Peter. The Use of Performance Indicators in the Public Sector. **Journal of the Royal Statistical Society**. Series A (Statistics in Society), Vol. 153, No. 1, p. 53-72, 1990.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Levantamento realizado em 2004. Disponível em: <<http://www2.oabsp.org.br/asp/comissoes/precatorios/noticias/pop67.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2011.

WINDSCHITL, P.D.; WELLS, L.G. Measuring psychological uncertainty: verbal versus numeric methods. **Journal of Experimental Psychology: Applied**, vol. 2, p. 343-64, 1996.