

SINERGIA

REVISTA DO INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS (ICEAC)

DISCLOSURE DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS: ESTÁGIO DE ADEÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

ALLAN JONSON PICCINI*
JOÃO EUDES BEZERRA FILHO**
LUCIANE RIBAS MARQUES***

RESUMO

O objetivo do estudo é apresentar uma metodologia para a criação de um índice de acompanhamento do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais e apurar os resultados alcançados nos exercícios de 2015, 2016 e 2017 pelos municípios brasileiros. A abordagem teórica fundamentou-se na Teoria Institucional, cuja filosofia vem sendo utilizada na academia para explicar a adesão das práticas de contabilidade nas organizações. Metodologicamente, criou-se um checklist de verificações, fundamentado no referencial teórico e no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) exigido pela Secretaria do Tesouro Nacional. Foram pesquisados os demonstrativos contábeis dos municípios brasileiros, levantados do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). Os resultados demonstram que existem omissões de registros de ativos e passivos nos demonstrativos contábeis dos entes municipais brasileiros, porém reconhece-se um pequeno avanço quanto à evidenciação de procedimentos patrimoniais desde que o PIPCP foi exigido (2015). Fatores como população, Índice de Desenvolvimento Humano e existência de controle interno apresentam-se associados ao crescimento desta evidenciação. A pesquisa contribui como uma alternativa para o acompanhamento, por parte dos órgãos de controles e público de interesse, quanto ao processo de adesão e evolução da convergência com as normas internacionais (IPSAS) no Brasil.

Palavras-chave: Convergência IPSAS. Disclosure do Patrimônio Público. Contabilidade Pública. Procedimentos Patrimoniais. PIPCP.

ABSTRACT

The objective of the study is to present a methodology for the creation of an index to monitor the level of disclosure of equity procedures and to determine the results achieved in the years 2015, 2016 and 2017 by the Brazilian municipalities. The Institutional Theory was used as a theoretical support in the treatment of the research question, as its study makes it possible to clarify the implementation or not of management accounting practices in the public sector. Methodologically, a checklist of checks was established, based on the theoretical framework and on the Implementation Plan for Patrimonial Accounting Procedures (PIPCP), required by the National Treasury Secretariat. The accounting statements of the Brazilian municipalities, surveyed from the Accounting and Tax Information System of the Brazilian Public Sector (SICONFI), were surveyed. The theoretical approach was based on the Institutional Theory, whose philosophy has been used in academia to explain the adherence of accounting practices in organizations. The results show that there are omissions of asset and liability records in the financial statements of Brazilian municipal entities, but there is a slight improvement in the disclosure of equity procedures since PIPCP was required (2015). Factors such as population, Human Development Index and existence of internal control are associated with the growth of this disclosure. The research contributes as an alternative to the monitoring by the control bodies and public of interest regarding the process of adherence and evolution of convergence with international standards (IPSAS) in Brazil.

Keywords: Convergence IPSAS. Disclosure of Public Equity. Public Accounting. Equity Procedures. PIPCP.

Recebido em: 04-02-2021 Aceito em: 13-07-2021

1 INTRODUÇÃO

Nos anos 2000, a contabilidade pública brasileira iniciou o processo de convergência para normas internacionais sugeridas pelo IFAC. Como marco desta iniciativa, destaca-se o trabalho em conjunto da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e outros representantes,

* Mestre em Contabilidade e Controladoria aplicadas ao setor público pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape Business School). Especializações em Gestão de Finanças Públicas e em Contabilidade Pública pela Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul).

** Doutorando em Ciências Contábeis pela FUCAPE. Mestre em Ciências Contábeis pela FEA/USPP, Pós-graduação lato sensu em Contabilidade e Controladoria Governamental pela UFPE. E-mail: joao@fucape.br

*** Mestra em Ciências Contábeis pela FUCAPE Business School. Especialização em Contabilidade Financeira UFRJ. Especialização em Controladoria e Finanças UFF.

tendo sido apresentado, em 2009, às NBC T 16 (Normas Brasileiras de Contabilidades Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) que vigoraram a partir de 2010 Herbest (2010, p.16).

A partir desse período, o governo brasileiro vem promovendo iniciativas objetivando implantar procedimentos contábeis patrimoniais nos entes federados brasileiros. Com a verificação dos cronogramas de adoção, estimulados pela Portaria STN nº 753/2012 e pelo *feedback* recebido pelos entes e entidades representativas, constatou-se a dificuldade de adoção desses procedimentos, principalmente, pelos entes municipais (STN, 2013, p. 2).

Por intermédio da Portaria STN nº 548/2015, foi criada a subdivisão dos procedimentos patrimoniais por meio do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIP-CP), que é um refinamento da Parte II do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que estabelece os prazos para adoção de 19 (dezenove) Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) pelos entes da Federação.

O particionamento da implantação dos procedimentos foi considerado fundamental para uma adoção mais exitosa dos PCPs definidos no MCASP. Afinal, a adoção em massa desses procedimentos demonstrou-se inviável conforme informações repassadas pelos entes da federação, diante das dificuldades operacionais, ferramentais e de mãos de obra encontradas (STN, 2015, p. 11).

Braga (2015, p. 6) analisou a convergência às NBCASP e ao MCASP dos municípios pernambucanos, no exercício de 2014. Os achados desta pesquisa demonstraram que o grau de convergência dos municípios de Pernambuco aos novos padrões ainda era baixo e que os órgãos reguladores teriam que ampliar seus esforços para potencializar este atendimento.

A mesma autora Braga (2015, p. 18) também reitera a necessidade de que os órgãos reguladores tenham conhecimento do grau de convergência às Normas pelos municípios, e em quais itens encontram-se o maior grau de dificuldade de adequação para que se possam criar mecanismos para adoção plena das novas práticas contábeis.

No âmbito internacional, o meio acadêmico da contabilidade aplicada ao setor público tem demonstrado um grande interesse nas discussões sobre mudanças das normas contábeis (Nahapiet, 1988). Dentre as diversas abordagens utilizadas pelos autores para estudar as questões de pesquisas na área pública, consagra-se a Teoria Institucional. Alguns pesquisadores relatam que as mudanças contábeis são alavancadas e estruturadas a partir do esforço dos gestores das organizações que militam no setor público (Nor-Aziah & Scapens, 2007). Outros autores relacionaram, também, a questão da cultura (rotinas) e poder aos processos de mudanças (Williams & Seaman, 2001; ABERNETHY; VAGNONI, 2004; SANTOS; MACEDO; RODRIGUES, 2014; Souza et al., 2019).

A Teoria Institucional, que tem sua origem na sociologia, vem atraindo os pesquisadores brasileiros para fornecer lastro conceitual às pesquisas no campo das Ciências Contábeis (Barbosa & Colauto, 2010).

O estudo de Nascimento, Rodrigues & Megliorini (2010), por exemplo, aplica o conceito de Teoria Institucional de Dias Filho (2003), que invoca Meyer & Rowan (1992), DiMaggio & Powell (1991, 1983), entre outros.

De acordo com Monteiro & Pinho (2017), as implantações das práticas de contabilidade de gestão, no setor público, têm o seu início no processo de inovação da New Public Management, porém a sua implantação ou não implantação pode ser elucidada pelo uso da Teoria Institucional.

Em realidade, os citados autores convergem no sentido de que a institucional possibilita interpretar a operacionalidade e a estrutura das organizações como sendo uma realidade socialmente construída. Nesse contexto, as organizações são tidas como entidades que atuam em função de regras, procedimentos, crenças e valores que prevalecem e se aplicam ao ambiente da administração pública.

Na Austrália, por exemplo, o modelo baseado em caixa foi considerado insuficiente para atender às necessidades de gestão financeira. Necessitava-se do conhecimento de ativos e passivos totais. Com isso, a contabilidade de competência foi assim utilizada como um meio e não como um fim para este atendimento (Kober, Lee & Ng, 2010, p. 270).

Consoante à convergência do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS/IFAC), requerendo, como "pano de fundo", a necessidade de adoção e aperfeiçoamento dos procedimentos patrimoniais por parte dos órgãos e entidades que fazem a administração pública brasileira, o presente artigo tem como questionamento (problema) a seguinte indagação: tomando como referência os demonstrativos contábeis publicados nos anos de 2015, 2016 e 2017, à luz da teoria institucional, qual o estágio em que se encontram os municípios brasileiros quanto ao cumprimento das evidenciações (*disclosure*) exigidas pelo Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Portaria STN nº 548/2015) e quais os possíveis fatores podem estar associados à implantação do PIP-CP e do processo de convergência no Brasil?

Visando responder à citada questão, este trabalho tem como objetivo: propor uma metodologia (índice) de medição (mensuração) que possibilite o acompanhamento do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais, por parte dos municípios brasileiros, tomando como parâmetro as determinações da Portaria STN nº 548/2015, e identificar fatores externos que possam ter relação com o estágio de implantação do

PIPCP nos municípios brasileiros.

Estruturado no PIPCP, criado pela Portaria STN nº 548/2015, o índice permitirá que os Tribunais de Contas e a própria STN tomem conhecimento do estágio em que os entes municipais se encontram no processo de adesão à contabilidade patrimonial, bem como evidenciar, à luz da Teoria Institucional, a análise e conclusões sobre a evolução das mudanças, no período estudado, do nível de amadurecimento e implantação, de fato, dos novos procedimentos patrimoniais exigidos pela contabilidade pública brasileira, face ao processo de convergência, com as normas internacionais, em andamento no país.

2. REFERENCIAL TEÓRICO E REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Os Passos da Implementação da Contabilidade Patrimonialista nos Setor Público Brasileiro

Com a percepção da necessidade de evolução informacional, o setor público brasileiro se referenciou no modelo implantado para a área privada (IFRS) e emitiu as primeiras normas aplicáveis ao setor público (NBCASPs) (Cruvinel & Lima, 2011, p. 71). Em 2008, o CFC estabeleceu um cronograma de convergência destas normas para com as IPSAS, visando inserir o Brasil no grupo de países aderentes às normas internacionais (Fragoso et al., 2012, p. 437).

A publicação da Portaria STN nº 136/2007, que criou o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), foi uma das primeiras iniciativas deste grupo que colaborou na construção de um novo plano de contas que proporcionasse melhor padronização e consolidação das contas públicas nacionais (Almeida et al.; 2014, p. 191).

Vale ressaltar que, por muitos anos, a contabilidade orçamentária protagonizou o cenário contábil da iniciativa pública a ponto de sobrepor os registros de aspecto patrimonial. Com a emissão das NBCASPs, os registros patrimonialistas foram devidamente respaldados (Santos, 2014, p. 32).

Também, como órgão regulador, a STN vem fomentando o processo de adoção dos novos procedimentos e normas aplicadas ao setor público. Em 2012, por exemplo, editou a 5ª edição do MCASP e, logo após (2013), divulgou a Portaria nº 634/2013, que veio a estabelecer prazos para atendimento de determinados procedimentos contábeis (Santos, 2014, p. 29).

Dando continuidade ao processo de convergência das práticas contábeis do setor público brasileiro aos padrões internacionais, o STN aprovou o PIPCP, por meio da Portaria STN nº 548, de 24/09/2015. Os procedimentos do PIPCP serviram como fonte de inspiração para a metodologia proposta para este trabalho, na apuração do nível de *disclosure* patrimonial. O estágio que os entes públicos se encontram na aplicação deste plano poderá ser medido por esta metodologia.

Em 2016, o CFC acelerou o processo de convergência das normas brasileiras com as normas internacionais (IPSAS), editando a NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Esta estrutura iniciou o processo de substituição das primeiras normas emitidas pelo CFC, especificamente para o setor público, revogando 5 (cinco) das normas emitidas desde 2008. Por fim, no início de 2021, um conjunto de normas NBC TSP entrou em vigor, convergidas com as respectivas IPSAS (NBC TSP 16 a 26). A tendência é de que, no curto e médio prazo, novas normas sejam emitidas pelo CFC, visando realizar a tradução das IPSAS para os dispositivos normativos brasileiros.

2.2 Estudos Anteriores

Cruvinel & Lima (2011, p. 83) estudaram a adoção do modelo contábil por competência no setor público brasileiro, sob a ótica das normas brasileiras e internacionais. Observaram que os registros contábeis, no setor público brasileiro, sofreram evolução apenas no aspecto orçamentário. Como consequência, passivos e despesas foram omitidas das demonstrações devido à ausência de registros pelo regime de competência. Este regime foi intensamente recomendado pelos autores devido ao seu enfoque patrimonialista e realista.

Kober, Lee & Ng (2012, p. 18) verificaram se a fusão do modelo contabilístico GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*), que se direciona à contabilidade por competência, e do GFS (*Government Finance Statistics*) contribuiu com melhores informações para tomadas de decisão no setor público australiano. Dos *stakeholders* entrevistados, os órgãos sociais demonstraram-se mais satisfeitos com o modelo GFS. Já para gerentes e diretores financeiros, o modelo GAAP foi o mais adequado.

Em um estudo nos municípios portugueses, Carvalho, Gomes & Fernandes G (2012, p. 325) analisaram as influências e interesses institucionais (internos) e dos cidadãos (externos) diante da informação voltada ao sistema de custos. Os achados demonstraram que a contabilidade de custos tende a ser estimulada institucionalmente por ineficiências informacionais ou falta de apoio. Por outro lado, os municípios portugueses que enfrentaram maior pressão externa estão mais dispostos a reportar informações de custos para interesse da coletividade.

Christiaens, Reyniers & Rollé (2010, p. 537) examinaram até que ponto os governos europeus adotam a contabilidade de competência respalda nas IPSAS diante de suas diversidades. O estudo identificou que alguns governos ainda utilizam contabilidade baseada em caixa, e uma minoria aplica as IPSAS.

2.3 A Teoria Institucional Aplicada à Contabilidade do Setor Público

A abordagem da teoria institucional, nos estudos no campo da contabilidade, é relativamente nova na literatura nacional. Apesar da ampliação do número de trabalhos, alguns deles realizados em instituições públicas, ainda é exígua a quantidade de estudos empíricos que tratam a institucionalização em seu conteúdo. A essência das pesquisas procura investigar as práticas contábeis gerenciais nas organizações. Barbosa & Colauto (2010, p. 71).

No entendimento de Barbosa & Colauto (2010 como citado em Scott, 2001), as instituições são compostas por estruturas reguladoras, normativas e cognitivas, que ditam o significado do comportamento social, legitimando a organização. A estrutura reguladora trata da conformidade das exigências legais. Já a estrutura normativa avalia normas e valores, que são componentes institucionais e se tornam papéis formais ou informais exercidos pelas pessoas. E a estrutura cognitiva refere-se a aspectos simbólicos das ações em consequência das interpretações dos indivíduos acerca do ambiente.

Alguns autores analisam diversos estudos para conceituar a Teoria Institucional. É o caso de Nascimento, Rodrigues & Megliorini (2010), como citado em Caldas, Fachin & Fischer, 2007, p. 218), “[...] o uso da teoria institucional é para o entendimento de mudanças nos arranjos estruturais das organizações. Para tanto, dirigem o foco para uma forma específica de organização, a empresa”.

A pesquisa de Nascimento, Rodrigues & Megliorini (2010) teve como finalidade examinar os parâmetros utilizados pelas instituições para medição de desempenho, comparando com conceitos da teoria institucional, a fim de verificar como a teoria pode auxiliar na adoção das ferramentas para controle do desempenho. Na maioria das vezes, as instituições usam apenas indicadores financeiros para avaliação do desempenho, tanto dos indivíduos como da organização, não levando em consideração o comportamento social. Para os autores, os mecanismos de avaliações devem abranger os fatores dos padrões de comportamento referentes a questões sociais debatidas na Teoria Institucional.

O propósito do estudo de Monteiro & Pinho (2017) foi averiguar a percepção dos especialistas sobre o processo de implantação da NBC T 16.11 (Custos), bem como as dificuldades encontradas e a utilidade e importância do sistema. Na análise dos autores, a teoria institucional respalda a ideia de que a adoção de uma nova contabilidade de gestão não depende exclusivamente das normas, mas também de fatores que devem estar integrados para a obtenção de sucesso no processo. Como exemplo, pode-se citar a compreensão efetiva do novo modelo pelas pessoas e a necessidade desse modelo estar sintonizado com crenças e valores aceitos pelos membros da organização.

Estudos internacionais também discutem sobre as mudanças na contabilidade terem relação com as variáveis organizacionais e contextuais, por exemplo, cultura e poder.

O trabalho de Nor-Aziah & Scapens (2007) avalia o setor público na Malásia e a necessidade de as organizações se transformarem em autofinanciadas, eficientes e lucrativas por meio de um processo de corporativização. As consequências e resultados da mudança financeira do setor público podem divergir de um país para o outro. Os autores destacam a importância dos conceitos de confiança, resistência e poder, num processo de interação entre gerentes e contadores operacionais. Além do foco no papel das instituições na modelagem dos processos de mudança contábil gerencial, o papel dos agentes individuais tanto na modelagem de práticas quanto na mudança institucional é relevante.

Por fim, vale destacar o estudo de Oulasvirta (2014), que analisou os motivos pelos quais a Finlândia demonstrou resistência ao adotar as normas IPSAS. A abordagem institucional defende que as organizações sofrem influências e pressões sociais para adotar práticas consideradas adequadas. Os processos de mudança nas culturas contábeis podem ser interpretados como resultados de processos complexos e combinados de institucionalização, desinstitucionalização e reinstitucionalização, conforme Oulasvirta (2014 como citado em Djelic e Quack, 2008, 317). A Finlândia relutou em adotar as Ipsas porque tinha uma tradição contábil bem desenvolvida no setor público, a qual resistiu às pressões para mudar a instituição de contabilidade governamental nacional. Ou seja, as pressões normativas nacionais e internacionais não foram fortes o suficiente para iniciar um processo de desinstitucionalização.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Com o propósito de executar e obter os primeiros resultados utilizando técnicas estatísticas, foi realizada uma pesquisa exploratória descritiva e quantitativa, utilizando-se como amostra os municípios brasileiros com demonstrações contábeis publicadas dos exercícios de 2015, 2016 e 2017. A base de dados correspondeu às contas anuais publicadas no portal eletrônico do Sistema de Informações Contábeis e

Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), em consulta disponível do FINBRA (Finanças do Brasil). As demonstrações utilizadas foram: “Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB)” e “Variações Patrimoniais DCA (Anexo I-HI)”.

A escolha dos supracitados exercícios se deu pelo fato de serem os primeiros exercícios com demonstrações integralmente publicadas pelos municípios, consoante as normas da STN e dos Tribunais de Contas estaduais e municipais. Estes exercícios também foram os primeiros de vigência do PIPCP, mais especificamente quanto à adoção e à evidenciação dos seguintes procedimentos (em âmbito municipal):

- Dívida Ativa, tributária e não tributária e seus ajustes para perdas.
- Provisão atuarial do RPPS dos servidores civis e militares.
- Obrigações com fornecedores por competência.

Outro aspecto que justifica a escolha desse período é o fato de o exercício de 2015 ser o primeiro com utilização plena do PCASP pelos municípios brasileiros. Antes dele, não havia uma padronização nacional para classificação de contas, para fins de evidenciação dos respectivos registros contábeis dos entes federados.

A coleta de dados visou abranger todos os municípios brasileiros (5.570 municípios), porém, considerando que a coleta dos dados junto ao SICONFI ocorreu em 16 de julho de 2017, cerca de 75 dias após ao prazo legal designado pela LRF (30 de abril), foram encontradas 3.934 Declarações de Contas Anuais (DCAs) municipais, armazenadas no portal do SICONFI. Dentre os municípios que não prestaram contas até a data da coleta dos dados, estavam as capitais Aracaju (SE), Brasília (DF), Florianópolis (SC) e Rio de Janeiro (RJ).

Para encontrar o grau de *disclosure* (evidenciação) dos PCPs, objetivado por esta pesquisa, foi construído um *checklist* de verificações, estruturado com base no desmembramento de 19 contas principais contas de natureza patrimoniais, cujos lançamentos e controles, realizados pela contabilidade dos entes públicos, são necessários para implantação do PIPCP. Este desmembramento foi realizado visando reconhecer a evidenciação de itens que estavam conectados aos procedimentos “macros” exigidos pelo citado plano.

A cada desmembramento das contas (analíticas), foram estabelecidas proxys (Tabela 1) visando à evidenciação saldo diferente de zero, situação que permite deduzir que a conta foi movimentada no período pesquisado. Caso contrário, infere-se que não houve movimentação, portanto não estão sendo atendidas às determinações do PIPCP.

Para as proxys utilizadas, consideraram-se contas contábeis do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) da federação, que é de adoção obrigatória pelos entes, a partir de 2014, conforme Portaria STN nº 634/2013. Na análise, consideraram-se contas com saldos diferentes de zero pelo fato do SICONFI não restringir o envio de registros que não tiveram movimentação. Foram encontradas várias declarações municipais com diversas contas com saldos zeros, que, provavelmente, foram oriundas de ações automatizadas dos *softwares* contábeis municipais.

Tabela 1 – Mecanismo de identificação de *disclosures* dos procedimentos analisados

Contas / com Proxy (evidenciação de saldo contábil diferente de zero em determinadas contas contábeis)
Exemplos:
Procedimento: 2-Créditos previdenciários a receber Proxy: Créditos previd. a receber curto prazo (cód.: 1.1.3.6.0.00.00)
Procedimento: 4-Dívida ativa tributária Proxy: Dívida ativa tribut. (cód.: 1.1.2.5.0.00.00, 1.2.1.1.1.04.00, 1.2.1.1.2.04.00, 1.2.1.1.3.04.00, 1.2.1.1.4.04.00 e 1.2.1.1.5.04.00)
Procedimento: 10-Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado Proxy: (-) Depreciação, exaustão e amortiz. acumulada (cód.: 1.2.3.8.0.00.00)
Procedimento: 11-Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado Proxy: (-) Redução ao valor recuperável de imobilizado (cód.: 1.2.3.9.0.00.00) e Reavaliação de Imobilizado (cód.: 4.6.1.1.0.00.00)
Procedimento: 12-Empréstimos tomados Proxy: Empréstimos curto prazo interno (cód.: 2.1.2.1.0.00.00), Empréstimos curto prazo externo (cód.: 2.1.2.2.0.00.00). Empréstimos longo prazo interno (cód.: 2.2.2.1.0.00.00) e Empréstimos longo prazo externo (cód.: 2.2.2.2.0.00.00)
Procedimento: 14-Provisão atuarial

Proxy: Provisões matemáticas previdenc. longo prazo (cód.: 2.2.7.2.0.00.00)

Procedimento: 15-Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres

Proxy: Softwares (cód.: 1.2.4.1.0.00.00), marcas, direitos e patentes industriais (cód.: 1.2.4.2.0.00.00) e Direito uso de imóveis (cód.: 1.2.4.3.0.00.00)

Procedimento: 16-Amortização de intangível

Proxy: (-) Amortização acumulada (cód.: 1.2.4.8.0.00.00)

Procedimento: 17-Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível

Proxy: (-) Redução ao valor recuperável de intangível (cód.: 1.2.4.9.0.00.00) e Reavaliação de intangíveis (cód.: 4.6.1.2.0.00.00)

Procedimento: 19-Redução ao valor recuperável de participações permanentes

Proxy: (-) Redução ao valor recuperável de investimentos - Participações permanentes (cód.: 1.2.2.9.1.01.00, 1.2.2.9.2.01.00, 1.2.2.9.3.01.00, 1.2.2.9.4.01.00 e 1.2.2.9.5.01.00)

Procedimento: 20-Estoques

Proxy: Estoques (cód.: 1.1.5.0.0.00.00)

Fonte: STN (2017) (adaptada pelos autores).

Marston & Shrives (1991, p. 197) salientaram que a “divulgação financeira é um conceito abstrato que não pode ser medido diretamente. Não possui características inerentes pelas quais se pode determinar sua intensidade ou qualidade como a capacidade de um carro”. Nesse sentido, o checklist desta pesquisa não se propõe a criar qualquer julgamento de valor. Apenas, identificar o nível de *disclosure* dos PCPs.

O *checklist* utilizou como referência 11 (onze) dos 19 (dezenove) procedimentos do PIPCP. Os procedimentos do PIPCP que não foram tratados pela pesquisa se devem ao fato da inexistência de contas contábeis que evidenciassem esses procedimentos nos demonstrativos coletados. Trata-se de itens específicos, cuja escrituração remeteria a um pequeno número de entes federados com estes tipos de transações. Contudo, os procedimentos ausentes não prejudicaram a construção da metodologia de avaliação do nível de *disclosure* dos procedimentos patrimoniais estudados.

A identificação do *disclosure*, nos itens do checklist (evidenciação no demonstrativo contábil correspondente), foi realizada por intermédio de uma *dummy*:

0 = Não evidenciou o procedimento

1 = Evidenciou o procedimento

Ao contrário do modelo de Braga (2015), que utilizou uma grade de até três pontos (0=Não atendimento/1=Atendimento parcial/2=Atendimento integral) para avaliar o atendimento aos procedimentos contábeis analisados, nesta pesquisa, uma *dummy* foi suficiente, porque a análise limitou-se a verificar a existência de evidenciação do procedimento.

O grau de *disclosure* final obtido foi calculado conforme Equação 1. Este resultado é denominado como “Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais” (IEA-PIPCP).

Equação 1 – Grau de *disclosure* final obtido (IEA-PIPCP)

$$\text{IEA - PIPCP} = \frac{S}{T} \times 100$$

Onde:

IEA-PIPCP: Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

S: Soma do número de procedimentos evidenciados pelo ente conforme *checklist*

T: total de procedimentos do *checklist* (nesta pesquisa, considera-se 20)

O IEA-PIPCP possibilita, pelo menos quantitativamente, identificar o nível de cumprimento dos entes públicos brasileiros ao Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), promulgado pela Portaria STN nº 548/2015. Com isso, permite contribuir, cientificamente, como instrumento de análise de desempenho quanto ao nível de adesão ao PIPCP.

Visando responder o IEA-PIPCP atingido pelos municípios analisados, a pesquisa também sugeriu fatores que pudessem estar associados aos índices obtidos. Com isso, utilizaram-se destes fatores municipais como variáveis independentes para execução de uma regressão linear múltipla conforme Equação 2. Os fatores sugeridos foram: orçamento, Controle Interno, População e IDH:

Equação 2 – Modelo para influência de fatores no IEA-PIPCP

$$\text{IEA-PIPCP} = \beta_1 + \beta_2 \text{ Orçamento} + \beta_3 \text{ Controle Interno} + \beta_4 \text{ População} + \beta_5 \text{ IDH}$$

Os passos para realização da pesquisa iniciaram com a leitura e compreensão da literatura e normativos da contabilidade patrimonial brasileira que deram origem ao *checklist* de identificação de *disclosure* proposto por este estudo.

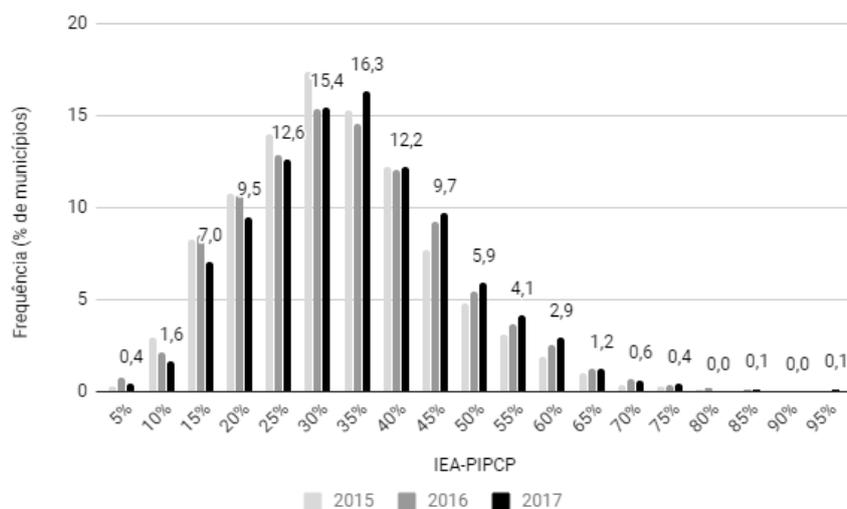
Após a criação do *checklist*, visando identificar o IEA-PIPCP dos municípios brasileiros, foi realizada a coleta dos demonstrativos contábeis dos 5521 municípios pesquisados via tabelas do FINBRA (formato "csv"). Para a análise do *checklist*, foram migrados os dados coletados para um banco de dados Sybase®. Por intermédio de *scripts* de linguagem SQL, foram transcritas consultas das *proxys* elencadas em cada item do *checklist* de análise. A posteriori, os dados já sumarizados foram inseridos no SPSS Statistics 17.0® para a execução da regressão proposta.

4 ANÁLISES DOS RESULTADOS

Abaixo, segue a análise sintética e analítica do IEA-PIPCP (Índice de Evidenciação de Atendimento do PIPCP) para os primeiros exercícios de execução do PIPCP (2015, 2016 e 2017), considerando todos os municípios abrangidos nesta pesquisa.

A média geral nacional chegou ao índice de 34,9%. Pela Figura 1, observa-se que a distribuição de frequência aponta que 56,5% dos municípios pesquisados ficam entre 25% e 40% de IEA-PIPCP no exercício de 2017. O desvio padrão da distribuição é de 13,60(%) em 2017, 13,29(%) em 2016, 12,45(%) em 2015 e a mediana 35(%) em 2017 e 30(%) em 2016 e 2015. A mesma figura demonstra uma leve tendência de crescimento do índice com o passar dos anos.

Figura 1 – Distribuição de frequência do IEA-PIPCP nacional dos municípios (2015, 2016 e 2017)



Fonte: Elaborada pelos autores.

Se comparado aos exercícios anteriores (2015 e 2016) em que o IEA-PIPCP encontrado foi de 32,42% e 33,44% respectivamente, os resultados demonstram um acréscimo contínuo do índice desde o exercício de implantação do PIPCP (2015). Este pequeno avanço de *disclosure* das informações patrimoniais representa que os municípios brasileiros têm se mobilizado acerca de uma geração de informação patrimonial. Porém, é um número que, com o passar dos anos, necessita de evolução para que propósito do PIPCP seja alcançado ao final do seu processo de implantação (exercício de 2024).

A Tabela 2 apresenta os procedimentos analisados por esta pesquisa e o percentual de municípios que os evidenciaram em 2015, 2016 e 2017. As informações estão ordenadas por data de exigência de cumprimento do procedimento conforme o PIPCP.

Tabela 2 – Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2015, 2016 e 2017

Procedimento	Prazo de adesão p/ municípios c/ população maior que 50 mil (01-jan de?)	Prazo de adesão p/ municípios c/ população até 50 mil (01-jan de?)	Percent. de municípios em 2015 (a)	Percent. de municípios em 2016 (b)	Percent. de municípios em 2017 (c)	Evolução (c-a)
4. Dívida ativa tributária	2015	2015	73,12%	71,25%	74,68%	1,56%
5. Dívida ativa não tributária	2015	2015	39,05%	46,18%	49,21%	10,16%
6. Ajuste para perdas de créditos a receber	2015	2015	13,3%	15,1%	16,72%	3,42%
14. Provisão atuarial	2016	2016	23,04%	23,19%	25,45%	2,41%
3. Demais créditos a receber	2018	2019	85,13%	84,43%	87,42%	2,29%
7. Provisões	2020	2021	7,2%	8,37%	8,14%	0,94%
8. Bens móveis	2020	2021	98,12%	97,76%	97,84%	-0,28%
9. Bens imóveis	2020	2021	97,58%	96,79%	96,61%	-0,97%
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	2020	2021	33,79%	40,19%	45,81%	12,02%
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	2020	2021	11,14%	12,47%	10,63%	-0,51%
12. Empréstimos tomados	2020	2021	41,18%	39,82%	37,71%	-3,47%
13. Financiamentos tomados	2020	2021	16,65%	16,05%	16,24%	-0,41%
18. Participações permanentes	2020	2021	13,95%	17,3%	20,57%	6,62%
19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes	2020	2021	0,2%	0,11%	0,17%	-0,03%
1. Créditos Tributários a Receber	2021	2022	35,69%	40,72%	39,66%	3,97%
2. Créditos Previdenciários a Receber	2021	2022	0,00%	0,00%	5,27%	5,27%
15. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	2021	2022	6,28%	6,51%	7,09%	0,81%

16. Amortização de intangível	2021	2022	1,09%	1,34%	1,59%	0,50%
17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	2021	2022	0,15%	0,26%	0,36%	0,21%
20. Estoques	2022	2023	51,69%	51,08%	56,78%	5,09%

Fonte: elaborada pelos autores.

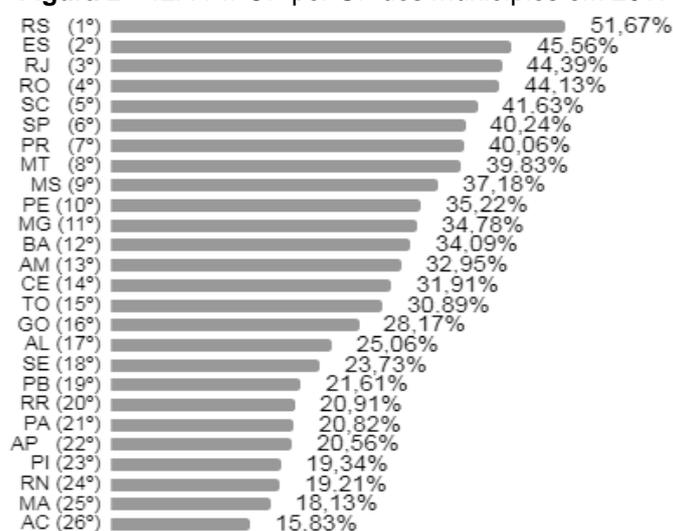
Nota-se que os índices alcançados para “8. Bens Móveis” e “9. Bens Imóveis” retratam a alta adesão de municípios a estes procedimentos, mesmo com o prazo do PIPCP sendo exigido para somente os exercícios de 2020 (municípios com população maior que 50 mil habitantes) e 2021 (municípios com população até 50 mil habitantes).

Procedimentos já vigentes (considerando a data deste artigo) e pertencentes ao grupo de recebíveis da entidade alcançaram índices distintos de adesão. A maioria dos municípios que reconheceram suas dívidas ativas em seus ativos não realizou a prática do procedimento “6. Ajuste para Perdas de Créditos a Receber”. Devido à baixa adesão deste procedimento, recomenda-se uma análise particular pela STN e pelos órgãos de controle para possíveis implicações que possam reverter este quadro.

Referente ao item “2. Créditos Previdenciários a Receber”, a pesquisa não encontrou nenhum município em sua coleta que tivesse reconhecido este procedimento em seus demonstrativos nos exercícios de 2015 e 2016. O motivo da ausência desta evidenciação não pode ser identificado e é sugerido para pesquisas futuras. Cabe menção de que o SICONFI não descarta operações intragovernamentais na consolidação dos seus balanços. Portanto, não é este o motivo da ausência desta transação que ocorre entre órgãos da administração municipal e o seu Regime Próprio de Previdência Social (RPPS).

A análise por UFs (Figura 2), com os dados de 2017, apresenta o Rio Grande do Sul (RS) como o Estado que contém municípios com maior IEA-PIPCP. Este número é bem acima do índice nacional.

Figura 2 – IEA-PIPCP por UF dos municípios em 2017

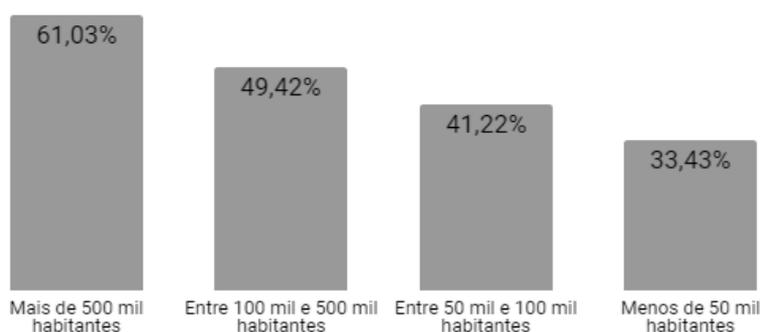


Fonte: Elaborada pelos autores.

Os números por UF demonstram uma diferença informacional patrimonial dos estados da região Sul e Sudeste defronte às demais regiões. Este resultado pode ser utilizado como fonte de inspiração pelos Tribunais de Contas para iniciativas que busquem o aprimoramento desses índices. Avanços em práticas de auditorias e o fortalecimento da capacitação aos municípios são exemplos de implicações que podem ser realizadas pelos Tribunais.

Conforme Figura 3, os resultados apontam que municípios mais populosos possuem maior tendência de obter um maior IEA-PIPCP.

Figura 3 – IEA-PIPCP dos municípios em 2017 por faixa de habitantes



Fonte: Elaborada pelos autores

Nota-se que, ordenadamente com a diminuição da faixa de habitantes do município, a média do IEA-PIPCP também registra queda. Essa relação de queda do IEA-PIPCP à medida que diminui a população do município é corroborada pela correlação linear que está abaixo apresentada (Tabela 3).

Tabela 3 – Correlação IEA-PIPCP 2015, 2016 e 2017 dos municípios com Habitantes e IDH

VARIÁVEL		IDH	IEA-PIPCP 2017	IEA-PIPCP 2016	IEA-PIPCP 2015
População	Pearson Correlation	,139**	,164**	,179**	,189**
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	0,000	0,000
IDH	Pearson Correlation		,517**	,582**	,573**
	Sig. (2-tailed)		0,000	0,000	0,000
IEA-PIPCP_2017	Pearson Correlation			,759**	,721**
	Sig. (2-tailed)			0,000	0,000
IEA-PIPCP_2016	Pearson Correlation				,848**
	Sig. (2-tailed)				0,000

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

N = 5521

Fonte: elaborada pelos autores.

É possível observar, na Tabela 3, que existe uma correlação significativa, mesmo que fraca, entre a população do município e o IEA-PIPCP. Esses resultados podem ser justificados pela menor incidência de transações operacionais nos municípios de menor porte se comparados a municípios maiores. A capacidade estrutural administrativa destes municípios também pode ser outro fator determinante neste cenário. Os conceitos da Teoria Institucional têm potencial para contribuir no entendimento das mudanças na disposição da estrutura das organizações, pois possuem influência da ciência política, sociologia e economia. Para a Teoria Institucional, as organizações possuem interferência das pressões normativas, tanto externas como interna. Ou seja, o processo de inovação, dentro das organizações, pode ser promovido pelo fator legislação. Com isso, as organizações são levadas a adotar práticas e procedimentos padrões a fim de aumentar a legitimidade, destacando a importância do comportamento do indivíduo. Nascimento, Rodrigues & Megliorini (2010)

Ainda na Tabela 3, a correlação complementar entre o IEA-PIPCP e o IDH demonstrou-se positiva e mais intensa que a discutida anteriormente. Quanto maior o IDH municipal, maior o IEA-PIPCP deste município. Por fim, a correlação entre o IDH e a população também foi apresentada e contém a mesma lógica positiva das demais.

Sob a perspectiva individual de municípios, na Tabela 4, encontra-se um ranking nacional contendo os municípios com maior pontuação obtida de IEA-PIPCP em seus demonstrativos patrimoniais de 2017.

Tabela 4 – Ranking nacional de municípios com maiores IEA-PIPCP em 2017

POSIÇÃO	MUNICÍPIO	IEA-PIPCP	HABITANTES	IDH	ORÇAMENTO
1º	Belo Horizonte (MG)	95%	2.513.451	0.81	10.830.550.835,00
	Novo Hamburgo (RS)	95%	249.113	0.747	1.025.398.020,00
3º	Bauru (SP)	90%	369.368	0.801	1.109.871.869,00
	Rio de Janeiro (RJ)	90%	6.498.837	0.799	25.835.307.262,00
	Santa Maria (RS)	90%	277.309	0.784	618.911.700,00
6º	Bento Gonçalves (RS)	85%	114.203	0.778	434.133.000,00
	Ibirubá (RS)	85%	20.300	0.765	75.885.000,00
	Joinville (SC)	85%	569.645	0.809	2.529.181.500,00
	Santa Rosa (RS)	85%	72.504	0.769	-x-
	Santo André (SP)	85%	712.749	0.815	2.856.225.000,00
11º	Cambé (PR)	80%	104.592	0.734	287.617.500,00
	Campo Largo (PR)	80%	125.719	0.745	317.254.000,00
	Caxias do Sul (RS)	80%	479.236	0.782	1.711.366.841,49
	Diadema (SP)	80%	415.180	0.757	1.149.952.230,00
	Ijuí (RS)	80%	83.089	0.781	341.332.900,00
	Júlio de Castilhos (RS)	80%	20.032	0.716	63.301.420,00
	Salvador (BA)	80%	2.938.092	0.759	6.436.006.000,00
	Sapiranga (RS)	80%	79.946	0.711	211.278.791,54

Fonte: elaborada pelos autores.

Empatados na primeira colocação, ficaram a capital mineira Belo Horizonte (MG) e o município de Novo Hamburgo (RS). Dentre os municípios bem ranqueados, merece menção o município de Ibirubá (RS). Com uma população de pouco mais de 20 (vinte) mil habitantes, o município alcançou 85% de IEA-PIPCP em 2017. Ressalta-se que, dos 18 municípios melhores ranqueados, 9 deles são do Estado do Rio Grande do Sul (RS). Este resultado corrobora o êxito desta UF como o Estado contendo os municípios com melhor IEA-PIPCP (demonstrado na Figura 2).

Em uma análise complementar, quanto à parte de baixo do ranking, dos 109 municípios que atingiram apenas 5% e 10% de IEA-PIPCP, 24 deles são do Estado do Maranhão (MA) e 79 da região nordeste. Nenhum município da região sul figurou nesta lista destes municípios.

Diante de uma regressão múltipla executada (Tabela 5), o fator potencial econômico (Orçamento) do município não se demonstrou diretamente relacionado ao IEA-PIPCP obtido, quando interligado a outras variáveis, como Controle Interno, População e IDH.

Tabela 5 – Fatores associados ao IEA-PIPCP em 2015, 2016 e 2017 (regressão)

Variável	Coefficiente	valor-p
ConstantE	-6,943	0,000
Orçamento (por 1 milhão R\$)	-0,001	0,000
Controle Interno	0,370	0,000
IDH	2,040	0,000
População (por 1 mil habit.)	0,004	0,000

Variável dependente: IEA-PIPCP
R2 ajustado = 30,1%; significância do modelo = 0,000
Fonte: elaborada pelos autores.

A regressão obteve um nível de explicação de 30,1%, sendo todas as variáveis propostas estatisticamente explicativas com relação ao IEA-PIPCP. A variável Orçamento teve uma correlação negativa, porém bem pequena (aumento no orçamento implica na queda de IEA-PIPCP). Já a variável IDH tem um coeficiente alto e positivo indicando uma grande influência sobre IEA-PIPCP. A variável Controle Interno demonstrou que a presença de controle no município faz com que também aumente o índice de IEA-PIPCP. A variável População mostra uma relação positiva com IEA-PIPCP, ou seja, o aumento da população faz aumentar o índice.

Por fim, como já foi dito antes, os números apontados, nesta pesquisa, não visam criar julgamento de valor à amostra coletada. A finalidade do indicador é possibilitar o monitoramento da evolução da adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais dos municípios brasileiros perante as exigências estabelecidas pela STN por intermédio do PIPCP, objetivando a convergência com as normas internacionais.

5 CONCLUSÕES

A presente pesquisa visou contribuir com o acompanhamento do atendimento ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), promulgado pela Portaria STN nº 548/2015.

Os resultados, consoante a teoria institucional, permite responder ao problema da pesquisa no sentido demonstrar que, a partir do modelo sugerido, o estágio em que se encontravam os municípios brasileiros, quanto ao cumprimento das evidenciações (*disclosure*) exigidas pelo PIBCP (em 2017), chegou ao índice de 34,9% (Figura 1) na média geral nacional.

Adicionalmente, a regressão econométrica demonstra que os fatores IDH, existência de controle interno nos municípios e população influenciam positivamente no resultado do indicador (IEA-PIPCP). Pelo exposto, o modelo entregue por este trabalho e os primeiros resultados por ele extraídos potencializam iniciativas, tais como: aprimoramento em procedimentos de auditoria dos Tribunais de Contas, aplicação de capacitações nos pontos considerados como críticos, sugestão de fatores associados à qualidade informacional patrimonial, evoluções técnicas no SICONFI da STN, dentre outras.

Os achados desta pesquisa demonstraram o grau de oportunidade que representa a implementação do PIPCP para enfrentar a realidade de omissões de ativos e passivos pelos entes municipais brasileiros. Corroborando, portanto, o estudo de Cruvinel & Lima (2011) e familiarizando-se com o estudo de Christiaens, Reyniers & Rollé (2010) em que se constatou que ainda há regiões da Europa, utilizando-se de uma contabilidade voltada ao regime de caixa.

Reconhece-se que há muito, ainda, a evoluir na CASP brasileira, principalmente no aspecto patrimonial. Prova disso foi o pequeno avanço encontrado do IEA-PIPCP municipal de 2015 para 2017. Confirmando, então, os estudos de Braga (2015) e Maes e Sanchez (2013). Avanço informacional que se prospera e que pode prospectar maior transparência e consequentemente permitir um controle social aguardado pelos cidadãos, conforme estudo de Gomes (2015).

Acredita-se que potenciais investimentos, na estrutura contábil e de controle interno do município, podem estimular este avanço informacional. Velten (2015) constatou, por exemplo, que a estruturação interna municipal é relevante para o processo de aprovação de contas perante do Tribunal de Contas (controle externo). Esta constatação pode ser complementada pela análise da Teoria Institucional. A implantação de novos procedimentos patrimoniais, na contabilidade pública brasileira, em decorrência do processo de convergência, não depende somente de normas técnicas. O contexto social também deve ser levado em consideração, pois os indivíduos devem compreender o novo modelo adotado e as consequências da implantação, segundo Monteiro & Pinho (2017). Questões relacionadas à confiança, à resistência, a padrões de comportamento do indivíduo e a estruturas de autoridade devem ser avaliadas.

Como sugestão de pesquisas futuras, sugere-se que novos estudos utilizem do PCASP estendido para realizar a investigação de procedimentos não verificados por este trabalho e com uma tempestividade maior

de execução do PIPCP, cuja implantação foi iniciada a partir de 2015. Outra sugestão refere-se aos demais fatores que possam estar associados ao IEA-PIPCP que não foram verificados, como exemplo, a intensidade de controle externo (fiscalização pelos Tribunais de Contas) e de informatização da administração financeira municipal.

Por fim, uma recomendação adicional de pesquisa futura seria avaliar a característica qualitativa “representação fidedigna”, proposta pela nova Estrutura Conceitual editada pelo CFC (NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público) aplicada aos procedimentos. Afinal, este artigo tratou, apenas, da pauta disclosure (divulgação) de informações e não entrou no mérito de averiguar a fidedignidade da informação escriturada com o seu fenômeno de origem.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA NETO, João Estevão; & COLAUTO, Romualdo, Douglas. D. Teoria institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. **ConTexto**, v.10, n. 18, p. 63-74, 2010. .
- Braga, I. A. (2015). *Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014*. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória.
- CARVALHO, João Baptista Da Costa; GOMES, Patrícia S.; JOSÉ FERNANDES, Maria. The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government. **Financial Accountability & Management**, v. 28, n. 3, p. 306-334, 2012.
- CHRISTIAENS, Johan; REYNIERS, Brecht; ROLLÉ, Caroline. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, 2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2017. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 06 set. 2017.
- CRUVINEL, Daniel Pereira; DE LIMA, Diana Vaz. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em contabilidade**, v. 5, n. 3, p. 69-85, 2011.
- FRAGOSO, Adriana Rodrigues et al. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa–IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 4, 2012.
- GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. . Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014.
- GOMES, Adilson Soares. **Transparência nos portais Eletrônicos: análise das informações divulgadas pelos municípios mais populosos da região Sudeste do Brasil**. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, ES.
- HERBEST, Fabrício Gustavo. **Regime de competência no setor público: a experiência de implementação de diversos países**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, ES.
- KOBER, Ralph; LEE, Janet; NG, Juliana. GAAP, GFS and AASB 1049: perceptions of public sector stakeholders. **Accounting & Finance**, v. 53, n. 2, p. 471-496, 2012.
- KOBER, Ralph; LEE, Janet; NG, Juliana. Mind your accruals: perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems. **Financial Accountability & Management**, v. 26, n. 3, p. 267-298, 2010.
- MAES, Laurie Larrea; SANCHEZ, Andre Felipe C. Uma análise das principais mudanças nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. **Revista Linceu On-Line**, v. 3, n. 4, 2013. Recuperado em 02 julho, 2015, de liceu.fecap.br/LICEU_ONLINE/article/view/1673.
- MARSTON, Claire L.; SHRIVES, Philip J. The use of disclosure indices in accounting research: a review article. **The British Accounting Review**, v. 23, n. 3, p. 195-210, 1991.
- MONTEIRO, Renato Pereira; DA COSTA PINHO, Joaquim Carlos. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **ABCustos**, v. 12, n. 1, 2017.
- NAHAPIET, Janine. The rhetoric and reality of an accounting change: A study of resource allocation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, n. 4, p. 333-358, 1988.
- NASCIMENTO, Geuma Campos; RODRIGUES, Vagner Jaime Rodrigues Jaime; MEGLIORINI, Evandir. Conceitos da Teoria Institucional: fonte propulsora de evolução para a gestão de desempenho. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XVII. 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte 2010.

- NOR-AZIAH, Abu Kasim; SCAPENS, Robert W. Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 2, p. 209-247, 2007.
- OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v.25, p. 272-285, 2014.
- SANTOS, E. F. (2014). **Subsistema de Mensuração e Acumulação de Custos no Setor Público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, ES.
- SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Anexo à Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015. **Regulamenta o art. 13 da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013 e estabelece os prazos-limite obrigatórios relativos à implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios brasileiros em continuidade ao processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, conforme disposto na Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008**. 2015. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/Portaria-STN-548-2015-anexo-pipcp/331a2764-dc97-473a-82b0-deb3cdd2380f>>. Acesso em: 24 mar. 2018.
- SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Nota Técnica nº 5/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF. **Trata da exposição de motivos e considerações da Subsecretaria de Contabilidade Pública da Secretaria do Tesouro Nacional (SUCON/STN) acerca da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013 (publicada no Diário Oficial da União de 21/11/2013), que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual**. 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/466010/CPU_Nota+T%C3%A9cnica+CCONF+5-2013+sobre+Port+634-2013+%28a%29.pdf/167d0c82-3a04-438e-a3ba-c54190a4e0cd>. Acesso em: 24 mar. 2018.
- SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **PCASP 2017 - Federação**. 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/545938/PCASP+2017+-+Federa%C3%A7%C3%A3o.xlsx/5d2b3389-7b32-4896-8ecf-b47620b010d9>>. Acesso em: 12 dez. 2017.
- SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. 2017. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 09 mai. 2017.
- SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015. **Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual**. 2015. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 09 mai. 2017.
- SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013. **Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual**. 2013. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 09 mai. 2017.
- SOUZA, João Antônio Salvador de et al. Financial Reporting Quality and Sustainability Information Disclosure in Brazil. **BBR. Brazilian Business Review**, v. 16, n. 6, p. 555-575, 2019.
- VELTEN, Simone R. **Determinantes da rejeição das prestações de contas anuais dos municípios capixabas pelo tribunal de contas do Estado do Espírito Santo**. 2015. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória.
- WILLIAMS, John J.; SEAMAN, Alfred E. Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. **Accounting, organizations and Society**, v. 26, n. 4-5, p. 443-460, 2001.