

ÍNDICE DE *DISCLOSURE* DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

*DISCLOSURE INDEX OF ASSET ACCOUNTING PROCEDURES IN THE PUBLIC SECTOR:
AN ANALYSIS OF THE MUNICIPALITIES OF THE STATE OF ESPIRITO SANTO*

RODRIGO SANTOS DA MATA

Universidade Federal do Espírito Santo

Endereço: Av. Fernando Ferrari, 514 | Goiabeiras | CEP 29075-910 | Vitória/ES | Brasil.

 <https://orcid.org/0000-0003-3028-2590>

rodrigo.mata@ufes.br

RESUMO

O objetivo deste estudo foi determinar o nível de *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público de municípios do Estado do Espírito Santo sob a perspectiva de analisar as variáveis controle interno, desenvolvimento municipal, população e receitas orçamentárias. Métodos de análise quantitativa são usados nesta pesquisa, como estatística descritiva e regressão linear múltipla. Constatou-se que a média do Índice de *Disclosure* dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais alcançada pelos municípios analisados foi de 55,19%. Este índice sugere que os esforços despendidos pelos municípios em prol do atendimento às exigências dos órgãos normatizadores ainda é limitado. Os resultados mostraram que: i) em relação às variáveis controle interno e população, não foram estatisticamente significativas para o modelo; ii) quanto às variáveis educação e receitas orçamentárias, apresentaram relação positiva com o índice de *disclosure*, sendo um indicativo de que municípios com melhores índices educacionais e com maior arrecadação têm a tendência de apresentar nível de *disclosure* mais elevado. Por fim, as evidências desta pesquisa contribuem na análise do índice de *disclosure* e seus determinantes, bem como para o entendimento do processo de harmonização da contabilidade do setor público às normas internacionais nos municípios capixabas.

Palavras-chave: Índice de *Disclosure*. IPSAS. Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Variáveis Explicativas.

ABSTRACT

The objective of this study was to determine the level of disclosure of asset accounting procedures in the public sector of municipalities in the State of Espírito Santo from the perspective of analysis of the variables internal control, municipal development, population and budget revenues. Quantitative analysis methods are used in this research, such as descriptive statistics and multiple linear regression. It was found that the mean of the Disclosure of Assets Accounting Procedures Index achieved by the analyzed municipalities was 55.19%. This index

Editado em português e inglês. Versão original em português.

Artigo aprovado no XLVI Encontro da ANPAD – EnANPAD 2022, on-line, 21 a 23 de setembro de 2022.

Recebido em 18/08/2022. Revisado em 14/09/2022. Aceito em 03/11/2022 pelo Prof. Dr. Rogério João Lunkes (Editor-Chefe). Publicado em 30/11/2022.

Copyright © 2022 RCCC. Todos os direitos reservados. É permitida a citação de parte de artigos sem autorização prévia, desde que identificada a fonte.

suggests that the efforts made by the municipalities to meet the requirements of the regulatory agencies is still limited. The results showed that: i) the variables internal control and population were not statistically significant for the model; ii) the variables education and budget revenues showed a positive relationship with the disclosure index, indicating that municipalities with better educational levels and higher revenues tend to have higher disclosure levels. Finally, the evidence of this research contributes to the analysis of the disclosure index and its determinants, as well as to the understanding of the process of harmonization of public sector accounting to international standards in municipalities of the State of Espírito Santo.

Keywords: *Disclosure Index. IPSAS. Assets Accounting Procedures. Explanatory Variables.*

1 INTRODUÇÃO

Desde 2008, o Brasil passa por um processo de transformação contábil do setor público. No entanto, este processo, doravante designado por convergência com as normas internacionais de contabilidade (Botelho & Lima, 2015), apresenta-se desafiador. Nesse sentido, as pesquisas evidenciam que as mudanças propostas pela convergência ao novo padrão têm sofrido resistências (Cruz, 2015), comportamento revelado pelo desinteresse e desconfiança dos gestores em relação às informações da contabilidade (Xavier & Silva, 2011). Outros estudos ressaltam problemas gerados pela cultura de gestão burocrática, responsável por dar prioridade a questões orçamentárias em detrimento da contabilidade patrimonial (Cruz, 2015; Xavier & Silva, 2011). Ainda, alguns estudos têm demonstrado barreiras relacionadas ao uso de sistemas inadequados (Marques, 2017; Rosa, Fraga, Rosa & Lepsch, 2018), bem como a falta de equipes especializadas/capacitadas (Lima & Lima, 2019; Marques, 2017).

Embora a implementação dos princípios contábeis baseados nas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) seja uma observação positiva, ela ainda está em andamento no Brasil, haja vista os prazos concedidos (Portaria STN n.º 548/2015) e das barreiras para cumprimento das práticas. Consequentemente, a mudança nos prazos proposta pelo Tesouro Nacional (STN) gerou incertezas no processo, afetando a disposição dos governos locais de operacionalizar e manter novas políticas contábeis (Azevedo, Aquino, Neves & Silva, 2020). No citado estudo, os autores concluíram que a convergência da contabilidade do setor público brasileiro para as IPSAS desacelerou e atualmente apresenta baixos níveis de adoção de várias políticas contábeis.

Considerando que a adoção das IPSAS é um passo importante na melhoria da gestão financeira governamental, mas que, atualmente, encontra-se em ritmo lento (Azevedo *et al.*, 2020), apresentando diversas barreiras de implementação, principalmente, nos governos locais (Lima & Lima, 2019), a presente pesquisa visa contribuir com a literatura ao propor a determinação do nível de *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs) no setor público dos municípios do Estado do Espírito Santo, bem como sugerir possíveis fatores que possam estar relacionados a um maior nível de *disclosure* de tais políticas contábeis. Portanto, esta pesquisa é baseada na seguinte pergunta: **qual o nível de *disclosure* dos PCPs no setor público dos municípios do Estado do Espírito Santo e sua relação com as variáveis controle interno, desenvolvimento municipal, população e receitas orçamentárias?**

Tendo em conta que para os municípios analisados neste estudo o *disclosure* tem caráter obrigatório, porque é determinado por normas legais, esta pesquisa orienta-se por meio da perspectiva adotada por Castro *et al.* (2018), sendo, por isso, categorizada nas pesquisas de divulgação com base em julgamento, as quais objetivam avaliar se as características socioeconômicas, bem como o índice de *disclosure* alcançado, podem aproximar os órgãos governamentais baseadas em suas semelhanças.

A novidade deste estudo se destaca pelo escopo de análise (municípios do Estado do Espírito Santo), que, diferentemente de outros entes da Federação, estão sujeitos à

regulamentação específica sobre o Plano de Implementação de Procedimentos de Contabilidade Patrimonial (PIPCP), elaborado pelo Tribunal de Contas local (TCE-ES), cujos termos não distinguem entre municípios com menos e mais de 50.000 habitantes, além de esta norma antecipar alguns dos termos definidos na Portaria n.º 548/2015 da STN. Destarte, a particularidade do Estado do Espírito Santo torna o propósito desta análise relevante.

Para a lacuna de pesquisa proposta, diferenciando-se das pesquisas de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022), o presente estudo adota os prazos de implementação dos PCPs definidos na Instrução Normativa n.º 36/2016, do TCE-ES, e adiciona novas variáveis ao modelo econométrico utilizado por esses autores, para analisar os fatores relacionados ao nível de *disclosure* dos PCPs, a saber, controle interno e desenvolvimento municipal.

Como principal conclusão, a presente pesquisa traz evidências de que a reforma contábil, empreendida por meio do PIPCP, no âmbito dos municípios analisados, pode não estar recebendo o apoio de “atores de poder” (prefeitos, controladores públicos e Tribunal de Contas Estadual) (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019), fato demonstrado pela falta de significância estatística da variável controle interno no modelo econométrico proposto. Por outro lado, a população tende a não se interessar pela informação contábil, indicando a existência de baixo nível de escolaridade e complexidade dos relatórios financeiros baseados no novo padrão. Com isso, o PIPCP avança a passos lentos, prejudicando a transparência e, em sentido mais amplo, a *accountability*.

A seção a seguir descreve a revisão de literatura que suporta a análise do estudo proposto. A parte 3 concentra-se nos aspectos metodológicos da pesquisa, apresentando um modelo econométrico para analisar os fatores associados ao índice de *disclosure* dos PCPs, cujos resultados foram apresentados e discutidos na seção 4. Por fim, a seção 5 apresenta conclusões, limitações e recomendações para pesquisas futuras.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Convergência às IPSAS e Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público

Entre as muitas mudanças na contabilidade do setor público nos últimos anos, um dos desenvolvimentos mais importantes foi o surgimento das IPSAS (Chan, 2003). As IPSAS emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) são normas contábeis baseadas em regime de competência para relatórios financeiros do setor público e servem como referência para a qualidade do relatório e harmonização da contabilidade do setor público em vários países (Calado & Teixeira, 2016).

Nesse contexto, o paradigma da Nova Gestão Pública (NGP) teve um efeito profundo sobre as práticas contábeis. Lapsley, Mussari e Paulsson (2009) destacam que a NGP é um modelo de reforma que privilegia quantificação e resultados e onde a contabilidade tem um papel central. A esse respeito, Christiaens *et al.* (2015) informam que o IPSASB desenvolveu as IPSAS para agilizar e apoiar essas reformas.

Segundo Botelho e Lima (2015, p. 77), “a transição do governo brasileiro para o regime de competência se insere em um contexto amplo denominado processo de convergência às normas internacionais de contabilidade”. Quanto à mudança para o regime contábil de competência, os autores veem que a grande dificuldade tem sido superar práticas contábeis adotadas há mais de cinquenta anos da vigência da Lei n.º 4.320/1964, a qual prevê em seu artigo 35 que a receita pública no Brasil deve ser registrada apenas no momento da arrecadação e a despesa pública no momento do empenho.

Sendo assim, a convergência ao novo padrão deu protagonismo aos aspectos patrimoniais, os quais foram materializados por meio da implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs) no setor público. No entanto, em oposição à proposta inicial de

adoção universal dos PCPs para toda a Federação (União, estados, Distrito Federal e municípios) até 2013, o que se observou foram seguidas prorrogações e um atraso no anúncio dos prazos de cada política, uma vez que eles foram anunciados somente dois anos depois: em setembro de 2015 (Portaria STN n.º 548/2015), gerando incertezas (Azevedo *et al.*, 2020).

Em decorrência disso, por dois anos, os entes da Federação ficaram sem saber ao certo os prazos que deveriam seguir (Azevedo *et al.*, 2020). Após esse período, a STN editou a Portaria n.º 548/2015, documento que trouxe em seu anexo o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Nesse aspecto, o PIPCP foi fundamental para orientar o processo de convergência, uma vez que tal documento busca descrever os PCPs, informando as principais referências normativas, bem como fornecendo exemplos das ações necessárias para a implantação de cada política contábil e os prazos a serem observados por parte dos entes federativos (STN, 2015).

Ao contrário de outras entidades da Federação, o PIPCP no Estado do Espírito Santo é regulamentado pela Instrução Normativa n.º 36/2016 do TCE-ES. Levando isto em conta, a IN n.º 36/2016 estabeleceu que o controle interno, em cada Poder ou Órgão, deve acompanhar a implementação das medidas necessárias ao cumprimento dos prazos de adoção dos PCPs. Conseqüentemente, o não atendimento à referida Instrução poderá ser identificado no exame da prestação de contas pelo Tribunal (Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo [TCE-ES], 2016).

2.2 Estudos Assemelhados e Hipóteses de Pesquisa

Com o avanço do processo de convergência às IPSAS, aumenta o interesse por estudos sobre a divulgação de novas regras contábeis nos órgãos governamentais nacionais. Embora o PIPCP tenha sido publicado em 2015, alguns de seus procedimentos já estavam previstos nas primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (NBC T 16), publicadas pela primeira vez em 2008, fato que motivou os estudos iniciais sobre *disclosure*.

Nesse seguimento, Braga e Bezerra Filho (2014) analisaram o nível de convergência às NBC T 16 e ao MCASP dos municípios pernambucanos, tendo por base as demonstrações contábeis do exercício de 2014, bem como buscaram identificar fatores externos que exercem influência no nível de convergência alcançado pelos municípios (NCA). Neste estudo, os resultados demonstraram que o NCA ainda é muito embrionário e que o tamanho do município exerce uma influência positiva no NCA e o IDH influencia negativamente; as demais variáveis, arrecadação e PIB *per capita*, não exercem influência significativa no índice.

O estudo de Castro (2016) também se baseou nas NBC T 16 e procurou analisar as características dos estados brasileiros e do Distrito Federal que podem explicar o nível de *disclosure* (ID). Como Braga e Bezerra Filho (2014) fizeram, a autora testou a relação de variáveis com o ID, destacadamente: receitas orçamentárias, transferências de recursos da União para os estados, PIB *per capita*, Índice de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), taxa de alfabetização e população. Os resultados deste estudo mostram uma divulgação média de 76% e observou-se que as variáveis receitas orçamentárias, repasse de recursos da União para os estados e população podem ser considerados fatores explicativos do ID.

Por outro lado, Marques (2017) investigou a percepção de contadores e gestores atuantes em departamentos de contabilidade e finanças de universidades federais em relação às NBC T 16, buscando identificar o cumprimento de novas normas por meio do Índice de Nível de Conformidade (INA). Os resultados do estudo confirmaram que as NBC T 16 estão sendo implantadas nas universidades e que a efetivação de alguns itens não é possível devido a sistemas inadequados ou falta de metodologia definida.

Pode-se afirmar que os estudos de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022) foram os primeiros, em âmbito nacional, a se referirem à construção de um índice do

nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais (IEA-PIPCP). Esses autores examinaram os níveis de *disclosure* dos municípios brasileiros em 2015, 2016 e 2017 e sugeriram fatores que poderiam estar relacionados aos indicadores obtidos. Os resultados nos primeiros anos de implantação do PIPCP mostraram pouco progresso no IEA-PIPCP dos municípios analisados, também todas as variáveis propostas relacionadas ao IEA-PIPCP foram estatisticamente explicativas, com a variável Orçamento apresentando relação negativa com o índice; IDH, Controle Interno e População, relação positiva.

Ainda em uma perspectiva de análise das NBC T 16, o estudo de Marega (2019) verificou fatores externos e internos que impactam a divulgação das informações financeiras do Judiciário brasileiro. Os resultados indicaram que, em média, o índice de divulgação das demonstrações contábeis ficou em 52%, e que as variáveis receita corrente líquida e receita orçamentária têm relação positiva com o índice.

O estudo de Santos e Peixe (2020) adentrou a aspectos patrimoniais concernentes aos prazos de implementação do PIPCP em entidades do Governo Federal brasileiro. A análise dos autores recaiu sobre 145 declarações de contadores, obtidas dos relatórios de gestão do ano de 2018. A pesquisa identificou 109 unidades com restrições, representando 75,17% da amostra, onde as mais citadas se referiram a processos de estoques, ativo imobilizado e intangível, tendo sido apresentadas como justificativas mais recorrentes problemas de sistema, contagem de estoques e bens móveis, complexidade do processo e falta de pessoal. O resultado mostrou que o processo de implantação da NBC TSP apresenta dificuldades, requerendo esforços dos principais atores envolvidos, como também, alterações e melhorias em sistemas, em procedimentos internos e em capacitação.

Outros estudos, como o de Martha, Bianchi, Venturini e Machado (2021) que analisaram o grau de adesão dos municípios do Rio Grande do Sul aos PCPs, identificaram importantes avanços em alguns procedimentos. Os resultados do referido estudo indicam que as entidades analisadas estão antecipando a adoção de procedimentos contábeis, com destaque para a contabilização de contas a receber e obrigações, o que, segundo os autores, representa um avanço em relação à adoção do regime de competência da contabilidade pública.

Destarte, os estudos apresentados nessa seção evidenciam que o processo de convergência às IPSAS é algo que ainda está em andamento e que apresenta importantes desafios. Nesse sentido, o presente estudo busca avançar nas análises do nível *disclosure* dos PCPs e na identificação de fatores que podem impactar seu crescimento. Adotando como ambiente de análise os 78 (setenta e oito) municípios do Estado do Espírito Santo, este trabalho traz importantes contribuições, práticas e acadêmicas, ao apresentar um modelo econométrico que permite analisar fatores que possam estar relacionados a um maior nível de *disclosure* dos PCPs. Seguindo essa orientação, buscou-se testar as seguintes hipóteses:

HI: O índice de *disclosure* tem relação positiva com o controle interno.

O controle interno é um determinante do índice de *disclosure*, conforme evidenciado por Piccini, (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022). Espera-se que quanto melhor for a avaliação do controle interno, maior será o índice de *disclosure*. Ressalta-se que para a variável explicativa controle interno, diferente do procedimento adotado nos estudos de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022), os quais a mensuraram com base nos recursos orçados, neste estudo foi utilizado o indicador de avaliação do sistema de controle interno municipal, elaborado pelo TCE-ES.

O TCE-ES, por meio de uma fiscalização, na modalidade levantamento, no ano de 2020, avaliou a implementação e a execução de normativos, inclusive estrutura física e capacitação de servidores de controle interno dos jurisdicionados. A avaliação, baseada na aplicação de

questionários aos responsáveis/titulares de cada Unidade de Controle Interno nos municípios e posterior visita “*in loco*” de alguns órgãos, contemplou quatro áreas: i) Ambiente de Controle (compreendendo toda a Unidade Jurisdicionada [UJ]); ii) Unidade de Controle Interno (compreendendo a estrutura da Unidade de Central de Controle Interno da UJ); iii) Avaliação de Riscos (avaliação e mensuração dos possíveis riscos da UJ); e iv) Procedimentos de Controle (atividades de controle adotadas) (TCE-ES, 2020).

Diante disso, optou-se pela escolha do índice de avaliação do TCE-ES por entender que ele representa melhor, quando comparado aos recursos orçados, o desempenho do Órgão de Controle Interno. Corroborando com o posicionamento adotado nesta pesquisa, Lino *et al.* (2019) ressaltam o papel desempenhado pelo capital institucional, quando apoiado por “atores de poder” (prefeitos, controladores públicos e Tribunal de Contas) favoráveis às novas práticas de uma reforma, em se tratando da instalação e desenvolvimento do controle interno, é condição primordial para a constituição de sistemas atuantes. Sendo assim, não basta apenas ter recursos em abundância se estes não são gerenciados por “atores de poder” favoráveis às práticas de controle interno.

H2: O índice de *disclosure* tem relação positiva com o desenvolvimento municipal.

O desenvolvimento municipal, mensurado nos termos deste estudo com base nas três dimensões do Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM - Educação, IFDM - Saúde, IFDM - Emprego e Renda), é um determinante do índice de *disclosure*, evidência demonstrada nos estudos de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022) por intermédio do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Espera-se que quanto maior o nível de desenvolvimento social, maior o índice de *disclosure*.

H3: O índice de *disclosure* tem relação positiva com a população.

A população, medida com base no número de habitantes do município, é um determinante do índice de *disclosure*, conforme demonstrado nos estudos de Braga e Bezerra Filho (2014), Castro (2016), Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022). Espera-se que quanto maior a população, maior o índice de *disclosure*.

H4: O índice de *disclosure* tem relação positiva com a receita orçamentária.

Por fim, a receita orçamentária é um fator determinante do índice de *disclosure*, evidência corroborada nos estudos de Castro (2016) e Marega (2019). Portanto, espera-se que quanto maior for a receita orçamentária, maior o índice de *disclosure*.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender o objetivo do trabalho, adotou-se a pesquisa quantitativa. A população do estudo abrange os setenta e oito (78) municípios do Estado do Espírito Santo. No desenvolvimento da pesquisa, foram coletadas as demonstrações contábeis divulgadas pelos 78 municípios pertencentes à amostra, referentes às prestações de contas anuais (PCAs) do exercício de 2020, onde se utilizou para este fim a base de dados do TCE-ES, denominado Painel de Controle (<https://paineldecontrole.tcees.tc.br/>, recuperado em 3 de janeiro, 2022).

As demonstrações contábeis consolidadas foram analisadas, especialmente o Balanço Patrimonial (BP) e as Notas Explicativas (NE). O período de análise selecionado foi 2020, por se tratar do mais recente com demonstrações contábeis publicadas pelos municípios da amostra, consoante às normas da STN e do TCE-ES.

A apuração do Índice de *Disclosure* dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (*ID-PCP*) foi realizada a partir da metodologia empregada nas pesquisas de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022). Nesses estudos, os autores utilizaram para a coleta de dados um mecanismo de identificação (*proxy*) das contas contábeis elencadas com saldos diferentes de zero. Para a coleta de dados do presente estudo, verificaram-se as contas contábeis com saldos diferentes de zero nos demonstrativos contábeis, mas a coleta e tabulação de dados foram realizadas com auxílio do *Office Excel*[®]. A Tabela 1 representa o *checklist* utilizado nesta etapa do estudo.

Tabela 1

Procedimentos do PIPCP e os Procedimentos Analisados pela Pesquisa

Procedimentos PIPCP	Prazo de adesão para municípios	Procedimentos analisados pela pesquisa
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições.	01/01/2017	1. Créditos tributários a receber
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários.	Imediato	2. Créditos previdenciários a receber
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber).	Imediato	3. Demais créditos a receber
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	4. Dívida ativa tributária 5. Dívida ativa não tributária 6. Ajuste para perdas
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	Imediato	7. Provisões
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	01/01/2020	8. Bens móveis 9. Bens imóveis 10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado 11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	12. Empréstimos tomados 13. Financiamentos tomados
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	14. Provisão atuarial
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de <i>softwares</i> , marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2017	15. <i>Softwares</i> , patentes, marcas, licenças e congêneres 16. Amortização de intangível 17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	01/01/2017	18. Participações permanentes 19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2017	20. Estoques

Fonte: Adaptado de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022).

Quanto aos prazos-limites prescritos na Instrução Normativa n.º 36/2016, a verificação de seu cumprimento resume-se à averiguação da realização e/ou execução de duas ações específicas por parte das entidades públicas: 1) "Preparação do sistema e outras medidas operacionais", e; 2) "Obrigatoriedade dos registros contábeis". Nesta análise, o PCP será considerado implementado quando identificado o registro contábil correspondente.

O *checklist* usa onze (11) dos dezenove (19) procedimentos PIPCP como referência. Segundo Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022), os itens não contemplados em seus estudos são elementos específicos cuja contabilização se aplica a um pequeno número de entes federativos nas quais esse tipo de ação é realizado. Os autores ressaltam que os procedimentos ausentes não prejudicaram o estabelecimento de uma metodologia de avaliação do nível de *disclosure* dos PCPs considerados.

A confirmação do *disclosure* dos elementos do *checklist* (PCP evidenciado nas demonstrações contábeis) foi feito por meio de *dummies*: 0 = Procedimento não evidenciado; 1 = Procedimento evidenciado.

O grau final de *disclosure* obtido por esta metodologia foi calculado de acordo com a equação (1). Esse resultado é conhecido como "Índice de *Disclosure* dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais" (*ID-PCP*).

$$ID - PCP = \frac{S}{T} \times 100 \quad (1)$$

Em que:

ID-PCP: Índice de *Disclosure* dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

S: soma do número de procedimentos evidenciados pela entidade

T: total de itens do *checklist* (20 itens ao todo).

Além disso, a pesquisa também verificou a validade das variáveis associadas ao índice de *disclosure*, a saber: controle interno, desenvolvimento municipal, população e receitas orçamentárias, cuja identificação dessa associação foi feita pelo método de regressão linear múltipla. A Tabela 2 apresenta a descrição das variáveis, com suas respectivas fontes e sua classificação.

Tabela 2
Variáveis analisadas

Variável	Descrição	Fonte	Ano	Tipo	Escala de medida	Sinal esperado
<i>ID-PCP</i>	Índice utilizado para identificar o nível de <i>disclosure</i> dos procedimentos contábeis patrimoniais dos municípios.	<i>Checklist</i>	2020	Quantitativa (dependente)	<i>Ranking</i> da nota de 0 a 100. Em que 0 é a menor e 100 a maior.	Não se aplica
<i>CI</i>	Nota de avaliação do Sistema de Controle Interno dos municípios do Estado do Espírito Santo.	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES)	2020	Quantitativa (independente)	<i>Ranking</i> da nota de 0 a 84. Em que 0 é a menor e 84 a maior.	+
<i>ER</i>	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal – Emprego e Renda - considera em seu cálculo as variáveis: geração de emprego formal;	Federação das Indústrias do estado do Rio de Janeiro	2016	Quantitativa (independente)	O índice varia de 0 (mínimo) a 1 (máximo)	+

	estoque de emprego formal; salários médios do emprego formal.	(FIRJAN)				
<i>EDUC</i>	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal – Educação - considera em seu cálculo as variáveis: taxa de matrícula na educação infantil; taxa de abandono; taxa de distorção idade - série; percentual de docentes com ensino superior; média de horas aula diárias e IDEB.	Federação das Indústrias do estado do Rio de Janeiro (FIRJAN)	2016	Quantitativa (independente)	O índice varia de 0 (mínimo) a 1 (máximo)	+
<i>SAÚDE</i>	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal – Saúde - considera em seu cálculo as variáveis: número de consultas pré-natal, óbitos por causas mal definidas e óbitos infantis por causas evitáveis.	Federação das Indústrias do estado do Rio de Janeiro (FIRJAN)	2016	Quantitativa (independente)	O índice varia de 0 (mínimo) a 1 (máximo)	+
<i>lnPOP</i>	Logaritmo da população estimada do município.	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)	2020	Quantitativa (independente)	Número de habitantes	+
<i>lnRECEITAS</i>	Logaritmo do total de receitas arrecadas.	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES)	2020	Quantitativa (independente)	R\$ arrecadado no ano	+

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que a variável desenvolvimento municipal é avaliada por três indicadores de desenvolvimento que medem emprego e renda, educação e saúde, que compõem o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal consolidado (IFDM). A razão para decompor o IFDM em suas três dimensões é examinar os efeitos individuais de cada dimensão em relação ao *ID-PCP*.

O método dos mínimos quadrados foi utilizado para estimar os coeficientes de regressão, em que se propôs o modelo econométrico para testar a relação das variáveis independentes descritas na Tabela 2 com o *ID-PCP*, conforme Equação (2).

$$ID - PCP_i = \beta_0 + \beta_1(CI)_i + \beta_2(ER)_i + \beta_3(EDUC)_i + \beta_4(SAÚDE)_i + \beta_5 \ln (POP)_i + \beta_6 \ln (RECEITAS)_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

Para tratamento, tabulação e análise dos resultados, foram utilizados como ferramentas auxiliares os *softwares R*[®], versão 4.2.1 e *Office Excel*[®]. O poder explicativo do modelo foi analisado por meio do R^2 ajustado, parâmetro que indica o quanto a variação da variável dependente é explicada pelas variáveis explicativas (Fávero, Belfiore, Silva & Chan, 2009).

O teste F foi aplicado para avaliar a significância do modelo na totalidade, verificando se as variáveis conjuntas são estatisticamente diferentes de zero (Fávero *et al.*, 2009). Com o Teste *t*

foi verificado se há mesmo relação entre as variáveis explicativas e a dependente, comprovando que os coeficientes β_i não são estatisticamente iguais a zero (Corrar & Theóphilo, 2013).

A validade da regressão foi analisada pelos testes de *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg* (heterocedasticidade), teste de *Shapiro-Wilk* (resíduos padronizados) e teste VIF (ausência de multicolinearidade). Por não serem séries temporais, não foi necessário comprovar a ausência de autocorrelação entre os resíduos.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, apresenta-se a descrição dos resultados a partir da estatística descritiva e da regressão pelo Método dos Mínimos Quadrados (MMQ). Para calcular a regressão, os dados relativos às variáveis População (*POP*) e Receitas Orçamentárias (*RECEITAS*) foram linearizados para possibilitar a suavização, os quais foram dispostos na forma de logaritmo natural (*lnPOP* e *lnRECEITAS*).

A Tabela 3 mostra as estatísticas descritivas das variáveis referentes aos setenta e oito (78) municípios da amostra. Ressalta-se que os municípios de Conceição da Barra, Ibitirama, Itapemirim, Pinheiros, São Domingos do Norte e Vila Valério apresentaram ausência de dados, referentes à variável Controle Interno (*CI*).

Tabela 3
Estatística Descritiva

Variável	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
<i>ID-PCP</i>	55,19	11,58	30	80
<i>CI</i>	45,61	19,79	9	84
<i>ER</i>	0,44	0,11	0,25	0,74
<i>EDUC</i>	0,84	0,04	0,72	0,93
<i>SAÚDE</i>	0,83	0,08	0,61	0,97
<i>lnPOP</i>	10,1	1,03	8,34	13,17
<i>lnRECEITAS</i>	16,35	1,5	14,1	20,75

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que, em média, o *ID-PCP* é de 55,19, indicando que os municípios cumprem 55,19% dos procedimentos contábeis patrimoniais do *checklist* apresentado na Tabela 1. Este índice sugere que os esforços despendidos pelos municípios do Estado do Espírito Santo em atendimento à Instrução Normativa n.º 36/2016 ainda é limitado, corroborando achados de outros autores (Braga & Bezerra Filho, 2014; Castro, 2016; Marega, 2019; Piccini, 2018; Piccini, Bezerra Filho & Marques, 2022; Santos & Peixe, 2020). Conforme destacado nos estudos de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022), este é um valor que terá de evoluir ao longo dos anos para atingir a meta do PIPCP no final do seu processo de implementação.

No entanto, o fato de os municípios capixabas apresentarem um *ID-PCP* relativamente baixo demanda um olhar sobre a condição financeira do ente. Dessa forma, é relevante considerar nessa análise que o Estado do Espírito Santo é formado em sua maior parte por pequenos municípios, onde muito destes apresentam limitada capacidade de arrecadação de recursos próprios, pesando na decisão do gestor em alterar ou não as rotinas contábeis.

Além disso, há uma diferença muito grande nos valores mínimo e máximo das variáveis, provavelmente devido às diferenças entre os municípios analisados. Nenhum município atingiu o nível máximo de *disclosure* durante o período coberto por este estudo, sendo que os municípios de Colatina e Linhares apresentaram os maiores *ID-PCP*, ambos com 80%, e o município de Atílio Vivacqua, o menor *ID-PCP*, 30%.

Com base no comparativo acima exposto, a Tabela 4 detalha os procedimentos analisados por este estudo e o percentual de municípios que os apresentaram.

Tabela 4

Percentual de Municípios que evidenciaram os Procedimentos

Procedimento	Percentual de Municípios
1. Créditos tributários a receber	33,33%
2. Créditos previdenciários a receber	2,78%
3. Demais créditos a receber	100%
4. Dívida ativa tributária	95,83%
5. Dívida ativa não tributária	87,5%
6. Ajuste para perdas	38,89%
7. Provisões	61,11%
8. Bens móveis	100%
9. Bens imóveis	100%
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	100%
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	30,56%
12. Empréstimos tomados	37,5%
13. Financiamentos tomados	37,5%
14. Provisão atuarial	58,33%
15. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	33,33%
16. Amortização de intangível	11,11%
17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	0%
18. Participações permanentes	90,28%
19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes	0%
20. Estoques	98,61%

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se que os índices alcançados para “3. Demais créditos a receber”, “8. Bens Móveis”, “9. Bens Imóveis”, “10. Depreciação, Amortização ou Exaustão de Imobilizado” refletem a adesão plena dos municípios a estes procedimentos. Além disso, os índices referentes a “4. Dívida Ativa Tributária”, “5. Dívida Ativa não Tributária”, “18. Participações Permanentes” e “20. Estoques” retratam a alta adesão dos municípios a tais PCPs.

No que lhe concerne, esses dados mostram um avanço significativo na transição dos municípios capixabas para o regime de competência, em especial, quanto ao registro dos créditos a receber, corroborando os achados de Martha *et al.* (2021). Além disso, essas evidências permitem inferir que os gestores municipais têm dado maior atenção à evidenciação dos bens móveis e imóveis e suas variações que, até pouco tempo, eram praticamente negligenciados pela contabilidade do setor público.

Por outro lado, considera-se crítica a adesão dos municípios em relação aos procedimentos “2. Créditos Previdenciários a Receber” (evidenciado por 2,78% dos municípios) e “16. Amortização de Intangível” (evidenciado por 11,11% dos municípios). Ademais, a pesquisa não identificou nenhum município que tivesse reconhecido os procedimentos “17. Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável de Intangível” e “19. Redução ao Valor Recuperável de Participações Permanentes”.

Novamente, para analisar esses dados, é importante observar a condição financeira dos entes locais tratados neste estudo. Além disso, muitos desses procedimentos podem não apresentar significado para a realidade de um pequeno município. Sendo assim, torna-se relevante aqui olhar o porquê do não atendimento a esses PCPs e não apenas o seu descumprimento, algo que os dados estatísticos por si só não conseguem capturar.

Ressalta-se ainda que a maioria dos municípios que registra dívidas ativas em seus balanços não segue o procedimento “6. Ajuste para Perdas de Créditos a Receber”, uma vez que tão somente 38,89% dos municípios evidenciaram tal procedimento. Esta é uma evidência que corrobora os achados de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022), onde os autores recomendam uma análise especial da STN e órgãos de controle para possíveis consequências que poderiam reverter essa situação.

Ademais, verifica-se uma baixa adesão ao procedimento “1. Créditos Tributários a Receber”, evidenciado por não mais que 33,33% dos municípios, possibilitando inferir que a prática de reconhecer tributos por competência apresenta suas peculiaridades e tem gerado dificuldades no processo de fornecimento da informação. No que lhe concerne, este foi o mesmo índice alcançado no procedimento “15. Softwares, Patentes, Marcas, Licenças e Congêneres”, revelando que a prática de reconhecer ativos intangíveis no Balanço Patrimonial apresenta-se como um desafio para os municípios analisados. Acrescenta-se, ainda, a necessidade de uma maior aplicação do procedimento “11. Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado”, para o qual se constatou um índice de apenas 30,56% de municípios que adotaram o procedimento.

Para verificar a relação entre o *ID-PCP* e as variáveis pesquisadas, apresentam-se os resultados da Regressão Linear Múltipla (RLM) na Tabela 5. Foram analisadas setenta e oito (78) observações e a regressão na totalidade foi estatisticamente significativa pelo Teste F. Ademais, o R^2 ajustado do modelo indica que 50,54% das variações no *ID-PCP* são explicadas pelas variações nas variáveis explicativas.

Tabela 5
Resultados da RLM

Análise das variáveis explicativas				
Variável	Coefficiente	Erro Padrão	Teste t	P-Valor
<i>CI</i>	-0,03	0,06	-0,569	0,57
<i>ER</i>	-13,26	12,09	-1,097	0,28
<i>SAÚDE</i>	-21,38	14,35	-1,489	0,14
<i>EDUC</i>	67,13	28,41	2,363	0,02*
<i>lnPOP</i>	0,38	2,35	0,163	0,87
<i>lnRECEITAS</i>	6,23	1,67	3,725	0,00***
Análise dos Pressupostos				
Prob > F	R^2 ajustado	Teste BP/CW	N.º Obs.	
1,192e-09	0,5054	0,881	78	

*** Significância ao nível de até 0,1%; * Significância ao nível de até 5%

Legenda: Prob > F: significância do modelo; R^2 ajustado: poder explicativo do modelo; Teste BP/CW: Breusch-Pagan/Cook-Weisberg – teste de heterocedasticidade dos resíduos.

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise do efeito conjunto das variáveis explicativas mostra que a variável *EDUC* apresentou coeficiente alto e positivo, indicando efeito significativo no *ID-PCP*. Esse resultado é parcialmente condizente com os estudos de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022), quanto ao efeito positivo de um indicador de desenvolvimento municipal sobre o *ID-PCP*. Os autores dos referidos estudos analisaram o efeito do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) sobre o *ID-PCP*, encontrando uma relação forte e positiva deste indicador com o nível de *disclosure*. Na presente pesquisa, foi analisado o efeito do Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM) sobre o *ID-PCP*, em suas três dimensões, Emprego e Renda (*ER*), Educação (*EDUC*) e Saúde (*SAÚDE*), em que, apenas a variável *EDUC* mostrou-se significativa no modelo, o que possibilita inferir que municípios com melhores níveis educacionais tendem a apresentar maiores *ID-PCP*.

Nessa perspectiva, tal evidência indica que municípios com melhores indicadores educacionais tendem a apresentar cidadãos mais escolarizados que, conseqüentemente, possuem maior nível de exigência diante dos gestores públicos. Em decorrência disso, quanto mais pressão recai sobre os gestores públicos, de modo geral, eles procuram ser mais transparentes e responsáveis, impactando, inclusive, no nível de *disclosure* das informações contábeis da entidade.

Quanto à variável *lnRECEITAS*, também significativa no modelo, apresentou relação positiva com o *ID-PCP*, permitindo supor que municípios com maiores níveis de arrecadação

tendem a apresentar maiores *ID-PCP*. Esse resultado corrobora os estudos de Castro (2016) e Marega (2019), no entanto, apresentou um efeito contrário ao alcançado por Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022).

Com efeito, a literatura indica que o processo de convergência às IPSAS apresenta elevados custos de implementação (Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Brusca & Martínez, 2016), podendo, assim, ser mais bem desempenhado por entidades que possuem maior volume de recursos disponíveis, ou seja, maior arrecadação. Portanto, este é um processo que exige a implementação de novas rotinas contábeis na organização, as quais permitam vincular departamentos relacionados aos diferentes requisitos de dados; considerar novas entradas de contas; alterar as técnicas de mensuração (por exemplo, para ativos e passivos); ou mesmo para introduzir transações não reconhecidas anteriormente (Azevedo *et al.*, 2020).

Por outro lado, as variáveis *CI* e *lnPOP* não se mostraram significativas no modelo. Esperava-se que tais variáveis influenciassem positivamente o *ID-PCP*, como evidenciado nos estudos de Piccini (2018) e Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022). Porém, na presente pesquisa, as variáveis Controle Interno e População, quando analisadas no conjunto com as demais variáveis explicativas, não influenciaram o nível de *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais.

Em relação à variável *CI* não ter sido significativa no modelo, é um indicativo de que o Sistema de Controle Interno dos municípios capixabas, de modo geral, não está alinhado com as exigências da IN n.º 36/2016, do TCE-ES. No que lhe concerne, esse descompasso pode ter relação com as condições estruturais do Órgão (tais como disponibilidade orçamentária, pessoal capacitado, uso de sistemas etc.), importantes para um melhor desempenho das atividades de controle interno.

Além disso, a falta de significância estatística da variável *CI* pode indicar que a reforma contábil no setor público, empreendida por meio do PIPCP, no âmbito dos municípios analisados, pode não estar recebendo o apoio de “atores de poder” (prefeitos, controladores públicos e Tribunal de Contas Estadual) (Lino *et al.*, 2019). Sendo assim, a falta de capital institucional pode comprometer o avanço da reforma do PIPCP, prejudicando, com isso, a transparência e, em sentido mais amplo, a *accountability*.

Quanto à falta de significância estatística da variável *lnPOP*, uma possível explicação é a de que o cidadão, em muitos casos, não tem o interesse em acessar os relatórios contábeis do ente, haja vista os demonstrativos contábeis apresentarem certo grau de complexidade e serem pouco atrativos. Sendo assim, na média, este estudo demonstra que a população não influencia o nível de *disclosure* das informações contábeis produzidas pela entidade, exigindo, com isso, a adoção de políticas que estimulem a atuação do controle social.

Finalmente, tal resultado confirma *H2*, parcialmente, quanto à dimensão educação, e *H4*, possibilitando inferir que municípios com melhores índices educacionais (um dos aspectos do desenvolvimento municipal) e com maior arrecadação tendem a apresentar *ID-PCP* mais elevados. Por outro lado, as variáveis *CI* e *lnPOP* não se mostraram significativas para o modelo retratado pela Equação (2), de tal forma que *H1* e *H3* não se confirmaram.

5 CONCLUSÕES

A presente pesquisa teve como objetivo determinar o nível de *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público dos municípios do Estado do Espírito Santo, sob a perspectiva de análise das variáveis controle interno, desenvolvimento municipal, população e receitas orçamentárias.

Como visto, verificou-se que, em média, o *ID-PCP* dos municípios analisados foi de 55,19%. Este índice nos leva a refletir sobre as diretrizes estabelecidas pelos órgãos normatizadores para o processo de implementação dos PCPs, consoante às IPSAS e às NBC

TSP, as quais impõem as mesmas regras a todas as unidades federativas. Porém, essa é uma discussão que a literatura antecedente não explorou mais profundamente.

No caso em tela, o TCE-ES, por meio da IN n.º 36/2016, igualou os prazos de exigência para a adoção das políticas contábeis constantes do PIPCP para todos os municípios capixabas, não considerando, nessa decisão, as condições financeiras e o porte das entidades jurisdicionadas. Além disso, essa norma atribuiu total responsabilidade ao departamento de controle interno de cada ente de acompanhar a implementação do PIPCP, com o controle do TCE-ES acontecendo *a posteriori*, apenas na análise da prestação de contas anual.

Nesse aspecto, os resultados alcançados na presente pesquisa indicam a existência de *gaps*, envolvendo o cumprimento da IN n.º 36/2016 e os papéis do Controle Interno dos órgãos jurisdicionados e do Tribunal de Contas Estadual, sugerindo que os atores envolvidos se aproximem em prol de estabelecer estratégias que contribuam para reverter o baixo *ID-PCP* e fortaleça o capital institucional.

Diante de tal constatação, percebe-se que a maioria dos estudos evidencia que a implementação dos PCPs no setor público apresenta dificuldades, requerendo esforços dos principais atores envolvidos, como também, alterações e melhorias em sistemas, em procedimentos internos e em capacitação. Contudo, apesar de não ter sido o objetivo principal do presente estudo, ressalta-se que a literatura, a qual discute os problemas de implementação das políticas contábeis no setor público, ainda não analisou criticamente as exigências dos órgãos normatizadores responsáveis por conduzir o processo de convergência às IPSAS no Brasil.

Apesar de este estudo reconhecer que o processo de convergência às IPSAS é um passo importante na melhoria da gestão financeira governamental, defende-se aqui que a lógica desse processo deve ser revista, em especial, para não prejudicar os pequenos municípios. Sendo assim, seria apropriado apresentar um modelo mais simplificado de IPSAS para pequenos governos, visando, com isso, refletir a realidade dessas entidades.

Por último, a pesquisa apresentou como limitação o próprio processo de adoção do modelo e suas variáveis, porque a relação das variáveis explicativas com o *ID-PCP* não considerou o tamanho dos municípios e, nesse sentido, sugere-se para futuros estudos a separação entre municípios de pequeno, médio e grande portes. Além disso, aconselha-se a aplicar este estudo em municípios de outros estados da Federação, incluir novas variáveis explicativas no modelo, bem como investigar a contribuição dos órgãos de controle (interno e externo) na implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais nas entidades públicas.

REFERÊNCIAS

- Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B. de, Neves, F. R., & Silva, C. M. da. (2020). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Public Money and Management*, 40(7), 509-518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- Botelho, B. C., & Lima, D. V. de. (2015). Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 3(3), 68-83. <https://doi.org/10.18405/recfin20150305>
- Braga, I. A., & Bezerra Filho, J. E. (2016). Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. *Anais do Congresso ANPCONT*, 10. Recuperado em <https://www.anpcont.org.br/pdf/2016/CPT73.pdf>
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>

- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>
- Calado, J. E. de S., & Teixeira, A. M. C. (2016). Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(3), 485-503. https://doi.org/10.21714/1984-3925_2016v19n3a8
- Castro, M. C. C. S. (2016). *Convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal* (Dissertação de Mestrado). Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Castro, M. C. C. S., Cunha, J. V. A. da, Scarpin, J. E., & Francisco, J. R. de S. (2018). Índice de disclosure dos estados brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 10(2), 41-57. <https://doi.org/10.5380/rcc.v10i2.58271>
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money and Management*, 23(1), 13-20. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Corrar, L. J., Theóphilo, C. R. (2013). *Pesquisa operacional para decisão em contabilidade e administração: contabilometria*. São Paulo: Atlas.
- Cruz, J. M. M. (2015). *Barreiras no processo de implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público – NBCASP: uma análise do processo nas Universidades Federais Brasileiras* (Dissertação de Mestrado). Escola Paulista de Política, Economia e Negócios, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Fávero, L. P. L., Belfiore, P. P., Silva, F. L. da, & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Field, A. (2009). *Descobrendo a estatística usando o SPSS* (2a Ed.). Porto Alegre: Artmed.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719-723. <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>
- Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>

- Lino, A. F., Carvalho, L. B. de, Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375-391. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>
- Marega, N. M. D. (2019). *Determinantes da divulgação das informações contábeis no Poder Judiciário brasileiro* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, ES, Brasil.
- Marques, L. T. (2017). *Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: um estudo sobre a implementação em universidades federais brasileiras* (Dissertação de Mestrado). Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Martha, F. N., Bianchi, M., Venturini, L. D. B., & Machado, V. N. (2021). A aderência dos municípios do Rio Grande do Sul ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). *Anais do Congresso USP International Conference in Accounting*, 21. Recuperado em <https://congressousp.fipecafi.org/anais/21UspInternational/ArtigosDownload/3456.pdf>.
- Piccini, A. J. (2018). *Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público: uma contribuição na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, ES, Brasil.
- Piccini, A. J., Bezerra Filho, J. E., & Marques, L. R. (2022). Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais: estágio de adesão dos municípios brasileiros. *Sinergia*, 26(1), 49-62.
- Rosa, W. de C. L., Fraga, J. de J., Rosa, M. P. da, & Lepsch, M. A. de S. (2018). Convergência da contabilidade pública às normas internacionais de contabilidade: um estudo de caso na Universidade Federal Fluminense. *Pensar Contábil*, 21(74), 41-51.
- Santos, M. R. dos, & Peixe, B. C. S. (2020). Implementação da nova contabilidade pública na administração federal brasileira – sob a ótica da avaliação dos relatórios de gestão de 2018. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, 10. Recuperado em http://ccn-ufsc-cdn.s3-website-us-west-2.amazonaws.com/10CCF/20200630113601_id.pdf
- Secretaria do Tesouro Nacional (2015). *Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais*. Brasília: Autor. Recuperado de https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA_N_548_DE_24_DE_SETEMBRO_DE_2015_Anexo_PIPCP_DOU.pdf
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo [TCE-ES] (2016). *Instrução Normativa TC n.º 036, de 23 de fevereiro de 2016*. Recuperado em 3 dezembro, 2021, de <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/108/036-2016-Dispoe-sobre-os-novos-prazos-para-adocao-de-proced-contabeis-port-STN-548-15.pdf>

Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo [TCE-ES] (2020). *Relatório de Levantamento n.º 008/2020-2*. Recuperado em 3 dezembro, 2021, de <https://paineldecontrole.tcees.tc.br/controle-interno/2020/executivo>

Xavier, A. E., & Silva, J. D. (2012). Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, 19. Recuperado em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/316/316>