



Índice de *Disclosure* dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público: Uma Análise dos Municípios do Estado do Espírito Santo

RODRIGO SANTOS DA MATA

Universidade Federal do Espírito Santo

Resumo

Entre as inúmeras mudanças na contabilidade governamental nos últimos anos, o surgimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) destaca-se como o desenvolvimento mais significativo, em especial, pela mudança de foco dos aspectos orçamentários para os aspectos patrimoniais e a adoção do registro dos fatos contábeis conforme o regime de competência. A presente pesquisa teve como objetivo identificar 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. Esta pesquisa emprega métodos quantitativos de análise, como o uso de estatística descritiva, correlação de *Pearson* e regressão linear múltipla. Constatou-se que, em média, o Índice de *Disclosure* dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais dos municípios analisados foi de 55,83%. Este índice sugere que os esforços despendidos pelos municípios em atendimento à Instrução Normativa nº 36/2016 ainda é limitado. Os resultados mostraram que: i) em relação às variáveis controle interno e população, não apresentaram significância estatística para o modelo ii) quanto às variáveis educação e receitas orçamentárias, foram consideradas determinantes do índice de *disclosure*, permitindo inferir que municípios com melhores indicadores educacionais e com maior arrecadação tendem a apresentar níveis de *disclosure* mais elevados.

Palavras-chave:

Índice de *Disclosure*, IPSAS, Procedimentos Contábeis Patrimoniais, Variáveis Explicativas.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

1 Introdução

As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pela *International Accounting Standards Board* (IPSASB), que por intermédio do incentivo de organizações como o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), têm sido referência para a qualidade das informações e convergência da contabilidade pública em vários países (Calado & Teixeira, 2016).

A contabilidade pública tradicional, com foco estritamente no aspecto orçamentário e que busca assegurar a conformidade com os requisitos legais tem se mostrado, de modo geral, ineficiente (Castro, Cunha, Scarpin, & Francisco, 2018). Para Cabello, Bilancieri e Azevedo (2019), no Brasil, esse viés orçamentário da contabilidade pública foi atribuído pela Lei nº 4.320/1964, mas que, a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), foi estabelecido, além do enfoque orçamentário, um enfoque fiscal e de transparência das contas públicas, além de uma clara introdução da contabilidade patrimonial por competência.

O Brasil, desde 2008, passa por um processo de transformação da contabilidade do setor público, resultado da opção do país pela convergência às normas internacionais e que teve como ato inaugural a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 184/2008. Ao longo desses anos, importantes instrumentos contribuíram para a condução das mudanças na contabilidade pública brasileira, como a edição das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (NBC T 16), de autoria do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e a publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que trouxeram, inicialmente, alguns aspectos das normas internacionais para a realidade dos entes públicos brasileiros.

Em 2015, outro importante instrumento passou a orientar o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, a edição da Portaria STN nº 548/2015 que introduziu o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Segundo o PIPCP, a implantação gradual dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) foi considerada pela STN, tendo em vista “relatos de experiência dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos”. Desse modo, a obrigatoriedade de adoção plena das normas será concretizada apenas em 2024. Porém, nada impede que os entes públicos de apresentarem sua contabilidade, observando os PCPs, antes do prazo final.

Atualmente, ocorre uma substituição gradual das NBC T 16 por normas convergidas diretamente das IPSAS, as NBC TSP - do Setor Público. Nesse processo, já foram aprovadas, além da Estrutura Conceitual do Setor Público, outras 34 normas. Segundo Cabello *et al.* (2019), o caminho é longo, visto que existem mais de 40 IPSAS e o objetivo é convergir todas até o ano de 2025.

Com base no exposto, a presente pesquisa tem como objetivo identificar 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. Desta forma, propôs-se a seguinte questão de pesquisa: **qual o nível de *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público dos municípios do Estado do Espírito Santo e sua relação com as variáveis controle interno, desenvolvimento municipal, população e receitas orçamentárias?**

Alguns estudos identificaram o nível de *disclosure* dos entes públicos nacionais. Nesta perspectiva, Castro *et al.* (2018) analisaram as similaridades dos estados brasileiros e do Distrito



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Federal em termos de suas características econômicas, sociais e da variabilidade do Índice de *Disclosure* (ID), construído com base na divulgação de informações conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (NBC TSP). Delamora, Gonçalves, Gama e Caliman (2020) verificaram a evolução do *disclosure* dos elementos patrimoniais do setor público dos estados da região sudeste brasileira, em que foram analisadas as notas explicativas das demonstrações contábeis dos anos de 2014 a 2016, considerado pelos autores um período de transição da adoção das normas de contabilidade convergidas aos padrões internacionais.

Piccini (2018) construiu um índice de acompanhamento do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais, elaborado com base no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPSP), em que se apurou o índice alcançado nos municípios brasileiros nos exercícios de 2015 a 2016. Assim, para a lacuna de pesquisa proposta anteriormente, o presente estudo foi desenvolvido a partir da pesquisa de Piccini (2018) com a perspectiva de analisar o índice de *disclosure*. Entretanto, seu diferencial está relacionado aos prazos para adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs), uma vez que se levou em conta os prazos definidos na Instrução Normativa nº 36/2016 do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES), norma que dispõe sobre o cronograma de implantação dos PCPs aplicado ao Estado e aos municípios do Espírito Santo.

Ressalta-se que este estudo tem sua relevância pois se atenta em investigar o grau de adoção dos PCPs por, em sua maioria, pequenos municípios que, normalmente, enfrentam sérios problemas de recursos materiais e humanos, fato que pode comprometer o cronograma de atendimento das novas normas. Conforme Sasso & Varela (2020), a dimensão continental do Brasil e o fato de ser uma federação formada por entes com características variadas, tais como econômicas, políticas, sociais, organizacionais e profissionais, fazem com que o processo de convergência às normas internacionais (IPSAS) apresente diferentes desafios para os governos da Federação.

Por fim, destaca-se que, no presente estudo serão analisadas variáveis relacionadas ao controle interno e ao nível de desenvolvimento municipal, com o intuito de explicar o índice de *disclosure* dos PCPs dos municípios analisados. Desta forma, as evidências desta pesquisa contribuem na análise do índice de *disclosure* e seus determinantes, bem como compreender o processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais no âmbito dos municípios capixabas.

2 Referencial Teórico

2.1 Convergência às IPSAS e Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público

Entre as inúmeras mudanças na contabilidade governamental nos últimos anos, o surgimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) destaca-se como o desenvolvimento mais significativo (Chan, 2003). As IPSAS são normas que têm por base o regime contábil de competência para a elaboração dos relatórios contábeis do setor público e são editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

Lapsley, Mussari e Paulsson (2009) destacam que o paradigma da Nova Gestão Pública (NGP) teve um efeito profundo sobre as práticas contábeis. Segundo esses autores, a NGP é um modelo de reforma que privilegia quantificação e resultados e no qual a contabilidade tem um papel central. A respeito disto, de acordo com Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano, & Cauwenberge (2015), 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 contábil de competência está inserida em um contexto amplo, denominado de processo de



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

convergência aos padrões contábeis internacionais”. Quanto a mudança para o regime contábil de competência, os autores enfatizam que a grande dificuldade tem sido suplantar a prática contábil adotada em mais de cinquenta anos de vigência da Lei nº 4.320/1964, ainda em vigor, a qual estabelece em seu art. 35 que as receitas públicas no Brasil devem ser reconhecidas apenas no momento de sua arrecadação e as despesas públicas no momento do empenho.

À vista disso, no Brasil, o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais no âmbito do Setor Público tem sido conduzido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e operacionalizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Na definição dos papéis, o CFC tem a responsabilidade de editar as normas contábeis internacionais convergidas, ficando a cargo da STN, a publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), cuja função é a de identificar instrumentos práticos para o registro das transações governamentais. Além disso, a STN exerce a função de órgão normatizador das regras gerais de consolidação das contas públicas nacionais.

Sob essa diretriz, foi editada a Portaria MF n.º 184/2008, que determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às IPSAS publicadas pelo IPSASB e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), editadas pelo CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2015).

A adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs), como parte fundamental do processo de convergência aos padrões contábeis internacionais, encontrou muitas dificuldades de início, uma vez que a tentativa de adoção “em bloco” de todos os PCPs se mostrou inviável, “tendo em vista relatos de experiências dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos”, fato que levou a STN a considerar a adoção gradual dos procedimentos (STN, 2015, p. 9). Assim, foi editada em 24 de setembro de 2015, a Portaria STN nº 548, que estabelece em seu anexo o documento intitulado Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).

Baseado no exposto, a implantação gradual dos PCPs busca alinhar as estratégias do CFC e da STN, de forma que haja um trabalho conjunto que envolve a revisão das NBC TSP e do próprio MCASP, que irá absorver a base conceitual das NBC TSP após a referida revisão, com foco principal na implementação das normas e não no estabelecimento de conceitos (STN, 2015).

Em síntese, o PIPCP tem como principal objetivo descrever os Procedimentos Contábeis Patrimoniais acompanhados das suas principais referências normativas, trazendo exemplos das ações necessárias para a implantação de cada procedimento de maneira não exaustiva e o calendário a ser observado por parte da STN na estratégia de revisão do MCASP.

No âmbito do Estado do Espírito Santo, o PIPCP constante do anexo da Portaria STN nº 548/2015 está regulamentado na Instrução Normativa TC nº 36/2016, de autoria do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES). O documento do TCE-ES apresenta prazos específicos de implantação dos PCPs, normalmente mais curtos do que os da Portaria da STN, cuja aplicação deve ser observada tanto pelo Estado como pelos municípios.

A Tabela 1 apresenta os PCPs e o calendário de implementação de observância obrigatória pelo Estado e os municípios do Espírito Santo. Ressalta-se que de acordo com a Instrução Normativa TC nº 36/2016, cabe à Unidade de Controle Interno, em cada Poder ou Órgão, acompanhar a execução das ações necessárias com vistas ao cumprimento dos prazos-limite para implantação dos PCPs. Consequentemente, a não aderência à referida Instrução poderá ser detectada na análise de prestação de contas pelo Tribunal.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Tabela 1
PIPCP do Setor Público

Procedimentos	Aplicação obrigatória
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	01/01/2017
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	Imediato
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	Imediato
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	Imediato
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	01/01/2020
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2024
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	01/01/2024
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	01/01/2018
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	Imediato
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2017
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	01/01/2017
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	01/01/2017
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2017
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido

Fonte: Recuperado de “Prazos-limite de Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Aplicáveis ao Estado e aos Municípios, Anexo à Instrução Normativa TC nº 36, de 26 de fevereiro de 2016”, de Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES), 2016, pp. 6-7.

Portanto, depreende-se do referido documento que o Controle Interno dos entes jurisdicionados ao TCE-ES deve acompanhar a execução das ações necessárias para o cumprimento da norma e que, um eventual não atendimento poderá ser detectado na análise de prestação de contas pelo Tribunal, cabendo possíveis penalidades.



2.2 Estudos Anteriores e Hipóteses de Pesquisa

Braga e Bezerra Filho (2014) analisaram o nível de convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (NBC TSP) e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) dos 184 municípios pernambucanos, em que se teve 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 por quesitos, por partes do MCASP e por normas analisadas, 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.

Castro (2016) buscou analisar as características dos estados brasileiros e do Distrito Federal que podem explicar o nível de *disclosure* (ID) conforme mudanças trazidas pelas NBC TSP, onde se testou a relação das variáveis Receita Orçamentária, Transferência de recursos da União para os Estados, PIB per capita, Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), Taxa de Alfabetização e População com o ID. As evidências empíricas apontaram uma média de divulgação de 76%, o que demonstrou que os entes ainda têm muito o que evoluir em termos de divulgação, assim como observou-se que as variáveis Receita Orçamentária, Transferência de Recursos da União para os Estados e População podem ser consideradas fatores explicativos do ID.

Marques (2017) investigou a percepção de contadores e de diretores atuantes em departamentos de contabilidade e finanças de universidades federais em relação às NBC TSP, em que se buscou identificar a aderência às novas normas por meio do Índice de Nível de Aderência (INA). Os resultados do estudo confirmaram que as NBC TSP estão em fase de implementação nas universidades e que, para alguns itens, não é possível o atendimento por falta de adequação de sistemas ou falta de metodologia definida.

Piccini (2018), por meio da construção de um índice do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais (IEA-PIPCP), verificou o nível de *disclosure* dos municípios brasileiros nos exercícios de 2015 e 2016 e, adicionalmente, sugeriu fatores que pudessem estar associados aos índices obtidos. Os resultados apontaram um pequeno avanço no IEA-PIPCP nacional dos municípios nos primeiros exercícios de vigência do PIPCP (2015 e 2016), porém o índice alcançado ainda é aquém do desejado, assim como todas as variáveis propostas foram estatisticamente explicativas com relação ao IEA-PIPCP, em que a variável Orçamento teve relação negativa com o índice; IDH, Controle Interno e População apresentaram relação positiva com o indicador. Portanto, o estudo demonstrou que municípios com melhores níveis de desenvolvimento (IDH), existência de Controle Interno e maiores quantitativos populacionais tiveram melhores IEA-PIPCP.

Marega (2019) verificou os fatores externos e internos que impactam a divulgação das informações contábeis do Poder Judiciário brasileiro, com a utilização para este fim de *checklists* cujos itens foram verificados mediante consulta aos portais de transparência dos 27 tribunais de justiça (TJs) brasileiros, de forma a mensurar o nível de divulgação das informações contábeis dessas instituições em conformidade com as NBC TSP. 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.

Santos e Peixe (2020) avaliaram a aplicabilidade da nova contabilidade pública no setor público brasileiro, por meio de pesquisa documental, a partir da análise de 145 declarações de contadores, obtidas dos relatórios de gestão do ano de 2018. O estudo identificou 109 unidades com indicativo de restrição, o que representa 75,17% da amostra, onde as mais apontadas



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

trataram de procedimentos de estoques, ativo imobilizado e intangível, para as quais foram apresentadas como justificativas mais recorrentes, problemas de sistemas, inventários de estoques e bens móveis, complexidade de processos e falta de pessoal. O resultado demonstrou que o processo de implementação das NBC TSP apresenta dificuldades, o que requer esforço dos principais atores envolvidos, como também, alterações e melhorias em sistemas, em procedimentos internos e em capacitação.

Martha, Bianchi, Venturini e Machado (2021) analisaram o grau de aderência dos municípios do Rio Grande do Sul aos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs), para a qual utilizaram-se de aplicação de uma *survey* realizada entre setembro e outubro de 2019, com questões sobre os procedimentos contábeis no que tange a conhecimento, importância, aderência e prazos. Os resultados indicaram que os entes estão antecipando a adoção dos procedimentos contábeis, com destaque para o registro dos créditos a receber e as obrigações por competência, o que indica, segundo os autores, um avanço na adesão do regime de competência pela Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (CASP) e a necessidade identificada pelos respondentes da integração dos sistemas *versus* falta de integração nos municípios.

Assim, com base nas evidências dos estudos destacados, a presente pesquisa tem por objetivo identificar 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. Destarte, busca-se nesta pesquisa testar as seguintes hipóteses:

H1: O índice de *disclosure* tem relação positiva com o controle interno.

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

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

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

3 Procedimentos Metodológicos

Para atender aos objetivos do trabalho, adotou-se a pesquisa quantitativa. A população do estudo abrange os setenta e oito (78) municípios do Estado do Espírito Santo, que devido à falta de disponibilidade de dados de seis (6) destes municípios, foi necessário constituir uma amostra final com setenta e dois (72) municípios.

No desenvolvimento da pesquisa, foram coletadas as demonstrações contábeis divulgadas pelas 72 prefeituras pertencentes a amostra, referentes às prestações de contas anuais (PCAs) do exercício de 2020, no qual utilizou-se para este fim a base de dados do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES), denominada Painel de Controle (<https://paineldecontrole.tcees.tc.br/>, recuperado em 03 de janeiro, 2022).

Foram analisadas as demonstrações contábeis consolidadas, especialmente o Balanço Patrimonial (BP) e as Notas Explicativas (NE). O período de análise escolhido foi o exercício de 2020, por se tratar do mais recente com demonstrações integralmente publicadas pelas prefeituras da amostra, consoante às normas da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Tribunal de Contas Estadual.

A apuração do Índice de *Disclosure* dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (*ID-PCP*) foi realizada a partir da metodologia empregada na pesquisa de Piccini (2018). Neste

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

estudo, o autor utilizou 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, verificou-se as contas contábeis com saldos diferentes de zero nos demonstrativos contábeis, elencadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), porém, a coleta e tabulação dos dados foram realizadas com auxílio do *Office Excel*[®]. A Tabela 2 representa o *checklist* utilizado nesta etapa do estudo.

Tabela 2
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 "Disclosure dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público: uma contribuição na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros", de A. J. Piccini, 2018, Dissertação de Mestrado.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Quanto aos prazos-limites prescritos na Instrução Normativa TC n° 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 de sistemas e outras providências de implantação”, e; 2) “Obrigatoriedade dos registros contábeis”. Nesta análise, o PCP será considerado implementado quando identificado o registro contábil correspondente.

O *checklist* utilizou como referência 11 (onze) dos 19 (dezenove) procedimentos do PIPCP. Segundo Piccini (2018), os procedimentos não abrangidos em sua pesquisa são itens específicos, cuja escrituração remeteria a um pequeno número de entes federados com estes tipos de transações. O autor ressalta que 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.

O grau de *disclosure* final obtido por esta metodologia foi calculado conforme Equação (1). Este resultado é denominado 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 pelo ente conforme *checklist*

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

No mais, a pesquisa também verificou a validade de variáveis associadas ao índice de *disclosure*, a saber: controle interno, desenvolvimento municipal, população e receitas orçamentárias, cuja identificação de tal associação foi realizada por meio do método de Regressão Linear Múltipla. Na Tabela 3 encontra-se a descrição das variáveis, com respectivas fontes e classificação.

Tabela 3
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 das prefeituras.	<i>Checklist</i>	2021	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 das prefeituras do Estado do Espírito Santo - avalia o funcionamento do sistema de controle interno dos	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.	+

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Municípios do Estado do Espírito Santo.						
<i>ER</i>	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal – Emprego e Renda - considera em seu cálculo as variáveis: geração de emprego formal; estoque de emprego formal; salários médios do emprego formal.	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN)	2016	Quantitativa (independente)	O índice varia de 0 (mínimo) a 1 (máximo)	+
<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>POP</i>	Número estimado de habitantes do município.	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)	2021	Quantitativa (independente)	Número de habitantes	+
<i>RECEITAS</i>	Total de receitas arrecadas.	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES)	2019	Quantitativa (independente)	R\$ arrecadado no ano	+

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nota-se que a variável Desenvolvimento Municipal foi avaliada por meio de três indicadores de desenvolvimento, os quais representam as dimensões Emprego e Renda, Educação e Saúde que compõem o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal Consolidado (IFDM). A razão de desmembrar o IFDM em suas três dimensões deve-se ao fato de verificar o efeito individual de cada dimensão em relação ao *ID-PCP*.

A fim de estimar os coeficientes da regressão foi utilizado o Método dos Mínimos Quadrados em que se propôs o modelo econométrico para testar a relação das variáveis independentes descritas na Tabela 3 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 Stata*[®], versão 16 e *Office Excel*[®]. Além disso, o poder explicativo do modelo foi analisado através do R^2 ajustado, que indica quanto das variações na variável dependente são explicadas pelas variações nas variáveis independentes (Fávero, Belfiore, Silva, & Chan, 2009).

Ademais, foi realizado o Teste F a fim de avaliar a significância do modelo como um todo, verificando se as variáveis conjuntas são estatisticamente diferentes de zero (Fávero *et al.*, 2009). Já o Teste *t* foi utilizado para verificar se há mesma relação entre as variáveis independentes e a dependente, comprovando que os coeficientes β_i não são estatisticamente iguais a zero (Corrar & Theóphilo, 2013).

Os requisitos para validade da regressão foram analisados a partir dos testes de *Breusch-Pagan/Cook-Weisberg* e *White* (heterocedasticidade), teste de *Shapiro-Wilk* e teste de *Shapiro-Francia* (normalidade dos resíduos) e teste *VIF* (ausência de multicolinearidade). Por não se tratar de séries temporais, não foi necessária a comprovação de ausência de autocorrelação entre os resíduos.

Foi utilizado o procedimento *stepwise* com nível de significância de 10% na Regressão Linear Múltipla no intuito de identificar o melhor conjunto de variáveis explicativas relevantes. De acordo com Fávero *et al.* (2009) este procedimento realiza a inclusão passo a passo das variáveis de forma que só permanecem no modelo final aquelas que forem estatisticamente significativas de acordo com o Teste *t*.

Por fim, considerando que para os entes públicos analisados neste estudo a divulgação tem caráter compulsório, uma vez que é determinada por normas legais, esta pesquisa orienta-se por meio da perspectiva adotada por Castro *et al.* (2018), podendo ser enquadrada na categoria das pesquisas sobre Divulgação Baseada em Julgamento, uma vez que tem como objetivo avaliar se as características econômicas e sociais podem influenciar o Índice de *Disclosure* obtido.

4 Descrição e Análise dos Resultados

Nesta seção, apresenta-se a descrição dos resultados a partir da estatística descritiva, da matriz de correlação 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 [$\ln(POP)$ e $\ln(RECEITAS)$].

A Tabela 4 apresenta a estatística descritiva das variáveis referentes às setenta e duas (72) prefeituras da amostra. Ressalta-se que as prefeituras de Conceição da Barra, Ibitirama, Itapemirim, Pinheiros, São Domingos do Norte e Vila Valério foram retiradas da amostra devido à ausência de dados, referentes à variável Controle Interno (*CI*).

Tabela 4
Estatística Descritiva

Variável	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo
<i>ID-PCP</i>	55,83	11,69	30	55	80
<i>CI</i>	45,61	19,79	9	45	84
<i>ER</i>	0,4376	0,1153	0,2467	0,4346	0,7375
<i>EDUC</i>	0,8403	0,0443	0,7237	0,8453	0,9293
<i>SAÚDE</i>	0,8275	0,0824	0,6089	0,8383	0,9739
<i>POP</i>	55.317,24	105.397,11	4.236	20.588	536.765
<i>RECEITAS</i>	184.082.694,64	330.024.749,75	21.183.566,00	70.716.204,00	1.939.469.568,00

Fonte: Dados da pesquisa.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Observa-se que, em média, o *ID-PCP* é de 55,83, indicando que, em média, os municípios cumprem 55,83% dos procedimentos contábeis patrimoniais do *checklist* apresentado na Tabela 2. Este índice sugere que os esforços despendidos pelos municípios do Estado do Espírito Santo em atendimento à Instrução Normativa nº 36/2016 ainda é limitado, o que corrobora achados de outros autores (Braga & Bezerra Filho, 2014; Castro, 2016; Marega, 2019; Piccini, 2018; Santos & Peixe, 2020). Conforme destacado por Piccini (2018), este é um número que, com o passar dos anos, necessita de evolução para que o propósito do PIPCP seja alcançado ao final de seu processo de implantação (exercício de 2024).

Nota-se, ainda, diferença demasiada dos valores mínimos e máximos das variáveis, provavelmente, em razão da dissemelhança entre os municípios analisados. Nenhum município atingiu o limite máximo do nível de *disclosure* no período abarcado por este estudo, sendo que os municípios de Colatina e Linhares apresentaram maior *ID-PCP*, ambas com 80%, e o município de Atílio Vivácqua, o menor *ID-PCP*, de 30%. A Tabela 5 apresenta o *ranking* do *ID-PCP* dos municípios da amostra.

Tabela 5
Ranking do Índice de Disclosure (*ID-PCP*) das Prefeituras

<i>Ranking</i>	Município	<i>ID-PCP</i>
1 ^o	Colatina, Linhares	80%
3 ^o	Cariacica, Vitória, João Neiva	75%
6 ^o	Anchieta, Cachoeiro de Itapemirim, Domingos Martins, São Mateus, Vila Velha, Mimoso do Sul, Santa Teresa, Pedro Canário	70%
14 ^o	Aracruz, Marataízes, Santa Maria de Jetibá, São Gabriel da Palha, Viana, Boa Esperança, Fundão, Jaguaré, Rio Bananal, Vargem Alta, Marilândia	65%
25 ^o	Baixo Guandu, Nova Venécia, Serra, Ibirapu, Iconha, Mantenópolis, Venda Nova do Imigrante, Governador Lindenberg	60%
33 ^o	Barra de São Francisco, Castelo, Guarapari, Alegre, Águia Branca, Conceição do Castelo, Guaçuí, Marechal Floriano, Itarana, São José do Calçado	55%
43 ^o	Afonso Cláudio, Alfredo Chaves, Muniz Freire, Pancas, Santa Leopoldina, Sooretama, Dores do Rio Preto, Itaguaçu, Jerônimo Monteiro	50%
52 ^o	Presidente Kennedy, Ecoporanga, Muqui, Piúma, Rio Novo do Sul, Bom Jesus do Norte, Divino de São Lourenço, Alto Rio Novo, Apiacá, Irupi, Laranja da Terra, Vila Pavão	45%
64 ^o	Iúna, Montanha, Água Doce do Norte, Mucurici, Ponto Belo, São Roque do Canaã	40%
70 ^o	Ibatiba, Brejetuba	35%
72 ^o	Atílio Vivácqua	30%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Com base no comparativo acima exposto, a Tabela 6 detalha os procedimentos analisados por esta pesquisa e o percentual de municípios que os evidenciaram.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Tabela 6
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 das prefeituras 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.

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

Percebe-se que a maioria dos municípios que reconheceram suas dívidas ativas nos balanços patrimoniais, não realizaram a prática do 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), onde o autor sugere uma análise particular pela STN e pelos órgãos de controle para possíveis implicações que possam reverter este quadro.

Além do mais, verifica-se ainda 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. Por sua vez, 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 as prefeituras analisadas. Acrescenta-se ainda, a necessidade de uma maior aplicação do procedimento “11. Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado”, para o qual constatou-se um índice de apenas 30,56% de municípios que adotaram o procedimento.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Com o intuito de verificar a relação entre o *ID-PCP* e as variáveis pesquisadas, inicialmente, apresenta-se a Tabela 7 da matriz de correlação de *Pearson* em níveis de 1%, 5% e 10% de significância.

Tabela 7
Matriz de Correlação de Pearson

	<i>ID-PCP</i>	<i>CI</i>	<i>ER</i>	<i>EDUC</i>	<i>SAÚDE</i>	<i>POP</i>	<i>RECEITAS</i>
<i>ID-PCP</i>	1						
<i>CI</i>	0,284**	1					
<i>ER</i>	0,455***	0,343***	1				
<i>EDUC</i>	0,218*	0,279**	0,223*	1			
<i>SAÚDE</i>	0,189	0,139	0,210*	0,461***	1		
<i>POP</i>	0,432***	0,434***	0,504***	-0,104	0,249**	1	
<i>RECEITAS</i>	0,445***	0,417***	0,546***	0,014	0,292**	0,907***	1

*** Significância ao nível de até 1%; ** Significância ao nível de até 5%; * Significância ao nível de até 10%
Fonte: Dados da pesquisa.

A matriz de *Pearson* evidencia resultados que variam de (-1), quando a correlação é negativa, a 1, quando a correlação é positiva. O coeficiente de correlação, que segundo Field (2009, p. 129), "é uma medida do tamanho de um efeito", considera que os valores +- 0,1 representam um efeito pequeno, valores de +- 0,3 representam um efeito médio e valores de +- 0,5 indicam um efeito grande.

Na Tabela 7, é possível observar que há uma correlação, na qual as variáveis *CI*, *EDUC* e *SAÚDE* apresentam efeito pequeno e as variáveis *ER*, *POP* e *RECEITAS* apresentam efeito médio, demonstrando que municípios com melhores indicadores relacionados a controle interno, nível de desenvolvimento socioeconômico, receitas arrecadadas e que são mais populosos tendem a apresentar maior nível de *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais, ou seja, maior *ID-PCP*. Este achado, por sua vez, corrobora com os estudos de Castro (2016) e Marega (2019), quanto ao efeito positivo da receita orçamentária em relação ao *ID-PCP*, e Piccini (2018), em relação ao efeito positivo das variáveis *CI* e *POP* com o índice de *disclosure*.

Os resultados da Regressão Linear Múltipla (RLM) para os municípios da amostra encontram-se na Tabela 8. Foram analisadas setenta e duas (72) observações e a regressão como um todo foi estatisticamente significativa pelo Teste F. Além disso, o R² ajustado indica que 43,13% das variações no *ID-PCP* são explicadas pelas variações nas variáveis explicativas.

Tabela 8
Resultados da RLM

Análise dos pressupostos					
Prob > F	R ² ajustado	VIF Média	Teste BP/CW	Teste White	Nº Obs.
0,000	0,4313	1,00	0,6171	0,9729	72
Análise das variáveis explicativas					
Variável	Coefficiente	Erro Padrão	Teste t	P-Valor	
<i>EDUC</i>	51,26	23,62	2,17	0,033**	
<i>Ln(RECEITAS)</i>	7,18	1,02	7,06	0,000***	

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

Legenda: Prob > F: significância do modelo; R² ajustado: poder explicativo do modelo; VIF: ausência de multicolinearidade; Teste BP/CW: Breusch-Pagan/Cook-Weisberg – teste de heterocedasticidade dos resíduos; Teste White: teste de heterocedasticidade dos resíduos.

Fonte: Dados da pesquisa.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

A análise do efeito conjunto das variáveis explicativas aponta que a variável *EDUC* teve um coeficiente alto e positivo, indicando uma grande influência sobre o *ID-PCP*. Esse resultado é parcialmente condizente com o estudo de Piccini (2018), quanto ao efeito positivo de um indicador de desenvolvimento municipal sobre o *ID-PCP*. Piccini (2018) analisou 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*), no qual, 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*.

A variável $\ln(\text{RECEITAS})$ também foi significativa no modelo, no qual apresentou uma 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).

Por outro lado, as variáveis *CI* e $\ln(\text{POP})$ não se mostraram significativas no modelo. Esperava-se que tais variáveis influenciassem positivamente o *ID-PCP*, como evidenciado no estudo de Piccini (2018). Porém, na presente pesquisa, as variáveis Controle Interno e População não influenciaram o nível de *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais quando analisadas no conjunto com as demais variáveis explicativas, ou seja, não exerceram impacto sobre o *ID-PCP*.

5 Conclusões

A presente pesquisa teve como objetivo identificar 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.

Constatou-se que, em média, o *ID-PCP* dos municípios analisados foi de 55,83%. Este índice sugere que os esforços despendidos pelos municípios do Estado do Espírito Santo em atendimento à Instrução Normativa nº 36/2016 ainda é limitado, evidência que corrobora achados de outros autores (Braga & Bezerra Filho, 2014; Castro, 2016; Marega, 2019; Piccini, 2018; Santos & Peixe, 2020). Além disso, este resultado indica, como ressaltado por Santos e Peixe (2020), que a implementação dos PCPs no Setor Público apresenta dificuldades, o que requer esforço dos principais atores envolvidos, como também, alterações e melhorias em sistemas, em procedimentos internos e em capacitação.

A baixa adesão ou a não adoção dos PCPs podem implicar em atrasos no cronograma de adoção das novas regras, bem como em possíveis postergação de prazos, uma vez que a data para a adoção de todos os PCPs se encerra em 2024. Dessa forma, a qualidade das informações contábeis e a transparência ficam comprometidas, o que pode levar os municípios a se prejudicarem no quesito credibilidade, além da possibilidade de não mitigar a corrupção e gastos desnecessários.

A análise da Regressão Linear Múltipla demonstrou que as variáveis *EDUC* e *RECEITAS* foram determinantes do *ID-PCP*. Este resultado confirma *H2*, quanto a 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.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Por outro lado, as variáveis *CI* e *POP* não se mostraram significativas para o modelo retratado pela Equação (2), de tal forma que *H1* e *H3* não se confirmaram. A falta de significância estatística da variável *POP* permite deduzir que o tamanho do município, medido pela sua população, não é um determinante para *ID-PCP*, dado que outras variáveis foram mais significativas, como as Receitas Orçamentárias, demonstrando que o processo de adoção dos PCPs demanda maior nível de recursos.

Quanto à variável *CI*, que também não apresentou significância estatística, leva a sugerir que o Controle Interno das prefeituras analisadas não está atuando no sentido de contribuir para a implementação dos PCPs e em desacordo com a Instrução Normativa nº 36/2016. Esta constatação implica que os órgãos de controle (interno e externo) devem reconsiderar sua atuação de forma a reverter este quadro.

A pesquisa apresentou como limitação o próprio processo de adoção do modelo e suas variáveis, uma vez que a relação das variáveis explicativas com o *ID-PCP* não levou em consideração 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

- 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>.
- Cabello, O. G., Bilancieri, M. V., & Azevedo, R. R. de. (2019). Conformidade inicial das normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. *Revista Mineira de Contabilidade*, 20(3), 5–17. <https://doi.org/10.21714/2446-9114rmc2019v20n3t01>
- 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. (2019). 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



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- 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.
- Delamora, A., Gonçalves, M., Gama, J. R., & Caliman, D. R. (2020). Disclosure dos elementos patrimoniais do setor público na região Sudeste. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(3), 1–19. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.21945
- 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). *Descobrimo a estatística usando o SPSS*. 2. 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>
- 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://congressosp.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.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- 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.
- Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1), 78–102. <http://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafiCCF/article/view/10/9>
- Secretaria do Tesouro Nacional (2020). *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_PICCP_DOU.pdf.
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo [TCE-ES] (2016). *Instrução Normativa TC nº 036, de 23 de fevereiro de 2016*. Acesso em 03 de dezembro de 2021, disponível em <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>.