

Conformidade contábil e a implementação de procedimentos contábeis patrimoniais: análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro

Maiara Sasso¹, Rosangela Pereira Ramos², Patrícia Siqueira Varela¹

¹Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.

²FUCAPE Business School, Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil.



¹maiarasassop@gmail.com

²rpereira7272@gmail.com

³psvarela@usp.br

Editado por:
Cláudia Cruz

Resumo

Objetivo: Identificar a relação entre a conformidade contábil e a implementação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) decorrentes da adoção de normas convergidas às IPSAS.

Método: A variável independente (conformidade contábil) foi construída por meio de impropriedades patrimoniais, orçamentárias e fiscais extraídas dos pareceres prévios de tribunais de contas; enquanto as variáveis dependentes (implementação obrigatória e voluntária de PCP) foi mensurada por meio da contagem do número de PCP implementados por 88 dos 92 municípios do estado do Rio de Janeiro. Os modelos de regressões Poisson e binomial negativo foram utilizados para a identificação da relação.

Resultados: Os resultados não indicam significância estatística da conformidade contábil com a implementação dos PCP analisados, mas apontam que a resposta do parecer prévio emitido pelos órgãos de controle externo, a faixa populacional e o índice de governança de tecnologia da informação têm relação positiva com a implementação. As despesas na função Administração também apresentam relação com a implementação, mas ela é negativa.

Contribuições: Além da construção de *proxy* para mensurar a qualificação da equipe de contabilidade, denominada conformidade contábil, os achados do presente estudo podem contribuir para a compreensão da atuação do contador do setor público em processos de reformas. A informação contábil tem o objetivo de dar suporte à tomada de decisão e promover a *accountability*. Contadores do setor público são essenciais para a geração dessas informações e este estudo inova ao abordar a relação entre a equipe de contabilidade e a implementação de PCP por meio da população de municípios de um estado.

Palavras-chave: Contador; Profissional Contábil; Conformidade; IPSAS; Modelo de Contingência.

Como citar:

Sasso, M., Rosangela Pereira Ramos, & Patrícia Siqueira Varela. (2023). Conformidade contábil e a implementação de procedimentos contábeis patrimoniais: análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 16(1), 061–077/078. <https://doi.org/10.14392/asaa.2022160103>

Recebido: Maio 9, 2022

Revisões requeridas: Dezembro 12, 2022

Aceito: Dezembro 15, 2022

Introdução

O setor público tem sido palco de diversos processos de reformas em busca de aumento de eficiência nas últimas décadas. Essa busca tem sido executada não somente por meio da alteração de processos, mas por meio também da mudança da mentalidade das pessoas e do aprimoramento da informação contábil (Caperchione et al., 2019). Esse aprimoramento é um dos objetivos do processo de reforma que contempla a adoção do regime de competência pelas entidades do setor público.

O Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*) é uma das entidades internacionais cujo plano de trabalho apresenta o objetivo estratégico de fortalecer a gestão das finanças públicas por meio da implementação de normas contábeis baseadas no regime de competência, qual seja, as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*).

A premissa sobre a qual se sustenta a defesa do uso das IPSAS é a de que um reporte financeiro de alta qualidade depende de normas contábeis de alta qualidade. Esta premissa, por sua vez, tem sido utilizada por vários países que decidiram pela adoção desse processo de inovação da contabilidade aplicada ao setor público. Pesquisas sobre o resultado deste processo evidenciam que as IPSAS estão associadas com a melhoria da qualidade de informação e da tomada de decisão interna (Schmidhuber et al., 2022).

Embora a qualidade do reporte e, conseqüentemente, da informação contábil, seja dependente do conjunto normativo utilizado, há outros fatores relevantes para explicar o resultado de um processo de inovação. Irvine (2011), por exemplo, identificou que a falta de competência técnica e de treinamentos direcionados à equipe de contabilidade provocou a implementação incompleta do regime de competência, bem como conflitos entre níveis hierárquicos de uma entidade sem fins lucrativos australiana em meados da década de 1990.

A atuação da equipe de contabilidade pode ser influenciada ou impactada por outras variáveis. A rotatividade de equipes de contabilidade em prefeituras brasileiras, por exemplo, “está associada com a troca dos prefeitos” e tal fato “impacta negativamente a execução e adoção de práticas complexas” realizadas por essas

equipes (Azevedo et al., 2019, p. 1). Existem evidências (Marques et al., 2020) da necessidade de mudanças organizacionais, que extrapolam o poder de decisão da equipe de contabilidade, visando atender à convergência às IPSAS.

A adoção de normas convergidas às IPSAS adiciona funções às equipes de contabilidade. Essas funções se referem à implementação de políticas contábeis baseadas no regime de competência, denominadas no contexto brasileiro de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP). Elas, entretanto, não extinguem ou reduzem as demandas existentes que são de responsabilidade do contador do setor público, entre elas a conformidade contábil dos aspectos orçamentário e fiscal. Espera-se que o nível de conformidade contábil baseada em práticas já institucionalizadas (isto é, referentes aos aspectos básicos da técnica contábil, orçamentários e fiscais) seja um facilitador da aderência às práticas em processo de institucionalização (isto é, referentes aos aspectos patrimoniais).

Estudos anteriores indicam como a equipe de contabilidade responde ou considera processos de mudança contábil (exemplos de estudos: Aquino & Neves, 2019; Becker et al., 2014; Frisancho, 2022; Lima & Lima, 2019; Sedyama et al., 2018) e analisam a interferência de variáveis nesses processos (exemplos de estudos: Azevedo, Aquino et al., 2020; Azevedo, Lino et al., 2020; Frisancho, 2022). Contudo, a identificação da relação da equipe de contabilidade com a implementação de PCP não foi efetuada por esses estudos sob a perspectiva quantitativa em que a variável equipe de contabilidade da população de municípios de um estado é mensurada.

A equipe de contabilidade é uma das variáveis contextuais discriminadas no Modelo de Contingência (Lüder, 1992) e em suas alterações, como no Modelo de Processo de Reforma da Gestão Financeira (*Financial Management Reform Process Model – FMR Model*) (Lüder, 2002). Ambos os modelos se propõem a explicar, por meio de um conjunto de variáveis, a introdução de inovações contábeis no setor público. A adoção do regime de competência e a convergência às IPSAS são inovações e a conformidade contábil uma das *proxies* para mensurar a variável funcionalismo público, mais especificamente a equipe de contabilidade. Nesse contexto, o presente estudo utiliza o Modelo de Contingência (Lüder, 1992) e o *FMR Model* (Lüder, 2002) para identificar a relação entre a conformidade contábil e a implementação de PCP

decorrentes da adoção de normas convergidas às IPSAS.

Pesquisas que analisem variáveis que interferem ou influenciam no resultado de um processo de implementação de inovação para a melhoria da qualidade da informação contábil podem contribuir para o desenho de políticas relacionadas a este fim (Dewi et al., 2019). Informações úteis e confiáveis são importantes para o desempenho e sustentabilidade de uma organização (Mustapha et al., 2020).

Ademais, diante do cenário atual, em que municípios precisam dirimir os efeitos da pandemia da COVID-19 em sua condição financeira em decorrência das mudanças em despesas, receitas e dívidas (Ministério da Economia, 2020), é essencial que a implementação de procedimentos contábeis que busquem o aumento da qualidade das informações seja efetuada para promover o monitoramento da trajetória dos recursos públicos.

A equipe de contabilidade (funcionalismo público) está entre as variáveis que influenciam a qualidade da informação contábil. Há indicações das contribuições dos contadores do setor público, por exemplo, para a obtenção de finanças públicas robustas (*International Federation of Accountants – IFAC, 2019*) e para a reconstrução das entidades em momentos adversos (Kaplan, 2021). Assim, este artigo adiciona às pesquisas empíricas anteriores, ao estudar a conformidade contábil que é uma das atribuições das equipes de contabilidade, enquanto uma proxy de uma das variáveis facilitadoras da implementação do regime de competência baseado nas IPSAS.

Além desta introdução, a presente pesquisa apresenta cinco seções. A seção seguinte trata do processo de adoção de normas convergidas às IPSAS no Brasil, seguida pela seção três que aborda o modelo conceitual e o desenvolvimento da hipótese de pesquisa. A seção quatro aborda os procedimentos metodológicos utilizados, seguida pela quinta seção que é referente aos resultados e discussões. Por fim, a sexta seção aponta as conclusões e limitações do estudo.

2. Processo de adoção de normas convergidas às IPSAS no Brasil

O processo de convergência às IPSAS no Brasil contou com ações mais concretas a partir da publicação da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 184, de 25 de agosto de 2008, que trata das diretrizes quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das

demonstrações contábeis para torná-las convergentes às normas internacionais (Feijó & Bugarim, 2008).

Há duas entidades que atuam no processo nacional de normatização contábil aplicada ao setor público: (i) o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a (ii) Secretaria do Tesouro nacional (STN). A primeira entidade é responsável pela publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) convergidas, de maneira indireta, às IPSAS. Essa responsabilidade é executada pelo seu Comitê Permanente para Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CP CASP), sucessor do Grupo Assessor das NBC TSP (Resolução CFC nº 1.638, de 7 de outubro de 2021). A segunda entidade (isto é, a STN) é o órgão central da contabilidade (Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001) e é responsável pela publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e das Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC), com base nas NBC TSP (Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008). A STN e o CFC efetuam esforços conjuntos e alinhados, no entanto, esse alinhamento foi obtido com o decorrer do tempo, haja vista que essas entidades apresentavam objetivos distintos no início do processo de convergência que provocaram conflitos na normatização (Lima & Lima, 2019).

A STN publicou a Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, que estabelece o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPACP). Esse plano (Anexo à Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015) estabelece prazos graduais de implementação dos PCP para os três níveis de governo. Em geral, os municípios com menos de 50 mil habitantes possuem os maiores prazos, seguidos daqueles com população superior a esse montante, pelos estados e o Distrito Federal e, por último, a União, com os menores prazos. É importante destacar que a implementação antecipada, ou voluntária, dos PCP é permitida.

Essa estratégia gradual foi estabelecida após a identificação de que antes não estavam implementando as mudanças contábeis nos prazos fixados em decorrência de dificuldades constatadas, como adaptações nos sistemas de tecnologia da informação (TI) (Azevedo, Aquino et al., 2020). A mudança de estratégia, no entanto, não ficou imune a consequências indesejadas. De acordo com Azevedo, Aquino et al. (2020), “a mudança nos prazos da STN criou incertezas no processo e afetou a disposição dos governos locais de operacionalizar e, em seguida, reter novas políticas contábeis”¹ (p. 8).

¹ “A change in Treasury deadlines created uncertainties in the process and affected the willingness of local governments to operationalize and then retain new accounting

A extensão territorial do Brasil e a sua diversidade social e econômica, bem como a autonomia administrativa e política de seus entes federativos (governo federal, 26 estados e o Distrito Federal e 5.570 municípios), são características importantes para compreender o processo de convergência (Lima & Lima, 2019). Há evidências de que o apoio institucional e de “atores com poder” (Lino et al., 2019, p. 388) é um fator relevante para o processo de mudanças. Assim, considerando a autonomia dos entes federativos e as diferenças sociais e econômicas, não é possível afirmar que todos os entes se encontram no mesmo estágio no processo de mudança contábil. A política contábil referente à provisão atuarial, por exemplo, cujos registros contábeis se tornaram obrigatórios a partir de 24/09/2015 para todos os entes municipais que possuem regime próprio de previdência, foi identificada em somente 21% desses entes no período de 2013 a 2016 (Azevedo, Aquino et al., 2020).

Aquino e Neves (2019) concluíram que a mensagem da reforma “chegou muito fraca às prefeituras” (p. 137). Os autores efetuaram a análise de 10 prefeituras localizadas em regiões geograficamente isoladas no estado da Bahia quanto à mensagem sobre a implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). O PCASP foi uma das primeiras mudanças demandadas no processo de convergência brasileiro. Entretanto, a forma que a rede estava configurada afetava a circulação ampla da mensagem referente ao processo de convergência em alguns locais no país (Aquino & Neves, 2019).

Outra característica que se precisa considerar para entender o processo de convergência nacional é a possível ausência de contadores ocupando cargos de servidores públicos e a terceirização da função contábil para empresas privadas de *softwares*. Das 10 prefeituras analisadas por Aquino e Neves (2019), nenhuma possuía contador ocupando tais cargos, um município apresentava nível parcial de terceirização e nove prefeituras apresentavam terceirização total da função contábil. Sediya et al. (2018) utilizaram em suas análises oito prefeituras da Zona da Mata do estado de Minas Gerais. Desses municípios, segundo os autores, cinco possuíam contadores efetivos com assessoria proporcionada por empresas de *softwares*; um possuía contador comissionado, também com assessoria proporcionada por empresa de *softwares*; e dois possuíam a sua contabilidade totalmente terceirizada.

Os apontamentos de ambos os estudos estão em linha com a conclusão de Azevedo, Aquino et al. (2020) de que, nos

policies.”

governos locais brasileiros, a agenda de implementação de normas convergidas às IPSAS é “dirigida pelas empresas privadas provedoras de *softwares*”² (p. 8). Essas empresas ocupam espaços não preenchidos por outros atores e essa ocupação é fortalecida quando entes públicos contratam empresas cujos produtos e/ou serviços não atendem às necessidades da contabilidade e/ou não apresentam as características técnicas necessárias, como consequência da ausência de contadores no processo de contratação (Azevedo, Lino et al., 2020). Estes autores constataram também que essa inadequabilidade sistêmica compromete não somente a implementação de novos PCP, mas também a retenção de políticas contábeis já implementadas.

É importante considerar também a atuação das entidades de controle externo que atuam no Brasil. Há 33 tribunais de contas que são responsáveis por acompanhar o ciclo orçamentário e financeiro dos entes federativos. Apesar da origem comum desse conjunto de tribunais, existem diferenças nas suas configurações, no nível de coerção e na qualidade da auditoria efetuada (Lino & Aquino, 2018). Existem evidências, inclusive, de más práticas exercitadas por um dos tribunais de contas (Lino & Aquino, 2020). Todavia, essas entidades são fontes externas de legitimação e a sua atuação junto aos representantes municipais seria importante para a efetiva implementação e continuidade de mudanças (Lino et al, 2019).

Azevedo, Lino et al. (2020) apresentam evidências obtidas por meio de entrevistas que indicam que as demandas dos tribunais de contas são as priorizadas na atuação de contadores, em detrimento àquelas do processo de convergência. Isso pode ser uma decorrência de a auditoria financeira das demonstrações contábeis com base no regime de competência ainda ser uma prática incipiente nos órgãos de controle (Rodrigues, 2021).

Apesar da priorização dada às demandas dos tribunais de contas (Azevedo, Lino et al., 2020), estudos (Frisancho, 2022; Lima & Lima, 2019) indicam que contadores de entidades públicas brasileiras reconhecem a relevância do processo de convergência às IPSAS. Segundo Lima e Lima (2019), o desafio é o alcance desse reconhecimento e a obtenção do apoio por parte dos gestores, bem como a necessidade de qualificação profissional. Frisancho (2022), por sua vez, concluiu que a implementação não depende exclusivamente da existência de recursos (sistemas, financeiros e humanos) e do apoio institucional dos gestores, mas também do reconhecimento e da

² “The evidence suggests that the IPSAS agenda at the local level is being driven by a commercial software provider.”

percepção da legitimidade normativa, tanto pelo contador quanto pelos gestores.

Nota-se, então, que diferentes variáveis têm sido indicadas pela literatura como relevantes para o processo de convergência às IPSAS no Brasil e ainda é necessário, por exemplo, identificar a relação existente entre variáveis em conjuntos maiores de entes governamentais com a finalidade de se compreender o comportamento de tais variáveis em contextos mais abrangentes.

3. Modelo conceitual e desenvolvimento da hipótese

Lüder (1992) propõe um Modelo de Contingência abrangente para explicar a introdução de inovações contábeis no setor público. É abrangente pois foi proposto em um momento em que os esforços anteriores para explicar tais introduções se concentravam na seleção de fatores isolados em detrimento a uma visão integrada que explicaria a introdução de uma inovação.

O autor criou o modelo a partir de estudos comparativos entre países desenvolvidos (Estados Unidos, Canadá e alguns países europeus) e propunha que algumas condições eram favoráveis para a introdução enquanto outras eram desfavoráveis. Essas condições, de acordo com Lüder (1992), são agrupadas em quatro módulos: (i) estímulos (*stimuli*), (ii) variáveis da estrutura social (usuários da informação) (*users of information*), (iii) variáveis estruturais do sistema político-administrativo (produtores da informação) (*producers of information*) e (iv) barreiras de implementação (*implementation barriers*).

Nessa versão do modelo, Lüder (1992) apresenta evidências de que a equipe de contabilidade está presente tanto no módulo das variáveis estruturais que descrevem o sistema político-administrativo quanto no módulo referente às barreiras de implementação. No primeiro módulo, o treinamento e o recrutamento, especialmente da equipe de contabilidade, são considerados fatores que influenciam a disposição para a introdução das inovações, bem como a identificação da maneira como a introdução poderia ser executada. Já no segundo módulo, a não qualificação da equipe de contabilidade pode criar barreiras para a implementação de inovações que, se não superadas, pode inviabilizar o processo.

Essa versão do modelo dá ênfase às condições contextuais (*contextual variables*) para explicar a introdução de inovações contábeis no setor público. Após avanços nas pesquisas com o uso do modelo de Lüder (1992) (Godfrey

et al, 1996, 2001; Jaruga & Nowak, 1996; Yamamoto, 2000; Pallot, 1996), ele foi modificado e estendido, dando origem ao FMR Model (Lüder, 2002).

A revisão modificou a ênfase dada às condições ou variáveis contextuais e incorporou conjuntos de variáveis comportamentais (*behavioral variables*) e instrumentais (*instrumental variables*). O primeiro conjunto (isto é, variáveis comportamentais) compreende os condutores da reforma (*reform drivers*), os promotores políticos da reforma (*political reform promoter*) e os *stakeholders*. O segundo (isto é, variáveis instrumentais) abrange o conceito da reforma (*reform concept*) e a estratégia de implementação (*implementation strategy*).

O conjunto de variáveis contextuais (ou estruturais), especificamente, é subdividido em estímulos (*stimuli*) e em arranjos institucionais (*institutional arrangements*). O primeiro (isto é, estímulos), segundo Lüder (2002), impacta diretamente apenas os promotores políticos da reforma e permanece inalterado por longos períodos. O segundo (isto é, arranjos institucionais), por sua vez, impacta diretamente o conceito da reforma, a estratégia de implementação e o resultado ou estágio da reforma e é influenciado de maneira direta pelos promotores políticos da reforma e *stakeholders* e de maneira indireta pelos condutores da reforma e *stakeholders*.

Os arranjos institucionais são formados por cinco variáveis – sistema legal (*legal system*), forma de Estado (*State structure*), estrutura administrativa (*administrative structure*), funcionalismo público (*civil service*) e cultura (*culture*) – que, segundo Lüder (2002), “são bastante amplas e necessitam de especificações adicionais para descrever adequadamente os arranjos institucionais de um país”³ (p. 9).

De acordo com Lüder (2002), a qualificação do funcionalismo público, em geral, “e a da equipe de contabilidade, em particular, é um fator crucial para o modo, duração e o custo da implementação da reforma contábil no setor público”⁴ (p. 9). O autor afirma, ainda, que “a carência de certas habilidades contábeis que não podem ser supridas no curto prazo pode atrasar a implementação da reforma, mas também dar origem a resistências que podem colocar em risco o sucesso da reforma”⁵ (p. 9).

Apesar da relevância da equipe de contabilidade para a

³ “The categories are quite broad and of course need further specification for adequately describing the institutional arrangements of a country.”

⁴ “The qualification of Civil Service in general and of accountancy staff in particular are crucial factors for the mode, the duration and the cost of implementation of governmental accounting reform.”

⁵ “A lack of certain general skills in the accounting field which cannot be eliminated in the short term may not only delay the implementation of the reform but it may also bring along an increased level of resistance that can even endanger reform success.”

implementação de inovações no setor público, ambas as versões dos modelos (Lüder, 1992, 2002) sugerem que o resultado de um processo de reforma é decorrente de um conjunto de variáveis e não exclusivamente dessa equipe.

Um amplo conjunto de reformas tem ocorrido no setor público nas últimas décadas (Caperchione et al., 2019; Becker et al., 2014), sendo que uma delas é a implementação do regime de competência e a convergência às normas internacionais, entre elas as IPSAS. Porém, a interação entre essas reformas e o profissional contábil tem sido pouco explorada (Becker et al., 2014).

Lüder (1992, 2002), ao se referir ao funcionalismo público, faz menção ao treinamento, recrutamento e à sua qualificação. Qualificação, segundo a Estrutura para Padrões Internacionais de Educação para Contadores Profissionais e Aspirantes a Contadores Profissionais (*Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants*) (International Accounting Education Standards Board – IAESB, 2019),

é o reconhecimento formal de um indivíduo que obteve uma designação profissional ou foi admitido como membro de um órgão membro da IFAC. Internacionalmente, existem diferenças legais e regulamentares significativas que determinam o ponto de qualificação dos contadores profissionais e pode ocorrer desde muito cedo ou muito tarde na carreira⁶. (p. 9)

A qualificação pode ser um meio para se demonstrar que o indivíduo possui competências profissionais (IAESB, 2019). Essa competência “é a habilidade de executar uma função de acordo com um padrão definido. A competência profissional vai além do conhecimento de princípios, padrões, conceitos, fatos e procedimentos; é a integração e aplicação de (a) competência técnica, (b) habilidades profissionais e (c) valores, ética e atitudes profissionais”⁷ (p. 10).

Nota-se que a definição de competência remete à ação quando menciona o termo executar uma função. Assim sendo, Lüder (1992, 2002) indica que a equipe de contabilidade necessita qualificação, porém, ao explorar a definição da palavra, percebe-se que qualificação

requer o exercício da função.

Cogita-se, no entanto, que o exercício da função por um profissional pode não ser equivalente à sua qualificação. Isso ocorreria em decorrência, por exemplo, de fatores ambientais que poderiam restringir ou impulsionar a atuação do profissional. A falta de recursos materiais essenciais ao exercício da função e a disponibilidade de uma equipe de consultoria contábil poderiam ser exemplos de restrição e estímulo, respectivamente.

Mesmo considerando a existência de fatores que podem interferir ou impactar na atuação do contador no exercício de sua profissão, a elaboração e a divulgação de informações contábeis são de sua responsabilidade e, portanto, a conformidade contábil é um produto da sua atuação. Assim, optou-se, no presente estudo, por utilizar a conformidade contábil como *proxy* para se abordar a equipe de contabilidade (funcionalismo público) no Modelo de Contingência e no FMR Model. A construção dessa variável é explicada na quarta seção do presente artigo.

Considerando o exposto, bem como o uso do gradualismo para a implementação dos PCP no Brasil (ver a seção dois do presente estudo), a seguinte hipótese (H) de pesquisa, e seus desdobramentos, foi formulada:

H1: A conformidade contábil possui relação positiva com a implementação dos PCP, decorrentes da adoção de normas convergidas às IPSAS.

H1_a: A conformidade contábil possui relação positiva com a implementação obrigatória dos PCP, decorrentes da adoção de normas convergidas às IPSAS.

H1_b: A conformidade contábil possui relação positiva com a implementação voluntária dos PCP, decorrentes da adoção de normas convergidas às IPSAS.

H1_c: A conformidade contábil possui relação positiva com a implementação obrigatória e voluntária dos PCP, decorrentes da adoção de normas convergidas às IPSAS.

4. Procedimentos Metodológicos

Para o alcance do objetivo proposto, foram coletados dados dos municípios que integram o estado do Rio de Janeiro. A escolha do referido estado se deu por motivos de relevância econômica do estado, segundo maior

⁶ “Qualification, licensing or certification (“qualification”) is the formal recognition of an individual having attained a professional designation, or having been admitted to membership in an IFAC member body. Internationally, there are significant legal and regulatory differences that determine the point of qualification of professional accountants and it may occur from very early to very late in a career.”

⁷ “Professional competence is the ability to perform a role to a defined standard. Professional competence goes beyond knowledge of principles, standards, concepts, facts, and procedures; it is the integration and application of (a) technical competence, (b) professional skills, and (c) professional values, ethics, and attitudes.”

Produto Interno Público (PIB) brasileiro, e pela atuação dos Tribunais de Contas do Estado e do Município do Rio de Janeiro (TCE-RJ e TCM-RJ, respectivamente) quanto à verificação da implementação do PIPCP (Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015) nos municípios, conforme relatório da Coordenação de Auditoria e/ou Relatório do Relator com inclusão de determinação nos pareceres prévios referentes às contas de governos municipais.

O estado do Rio de Janeiro possui 92 municípios. Todavia, os municípios de Aperibe, Carapebus, Porciuncula e Rio Bonito não enviaram o cronograma referente à implementação dos PCP para o TCE-RJ e, conseqüentemente, eles foram excluídos das análises pela falta de dados para a construção das variáveis dependentes. Assim, a soma de municípios inserida no presente estudo equivale a 88.

Os dados dos 88 municípios foram coletados por meio de exame documental dos pareceres prévios, referentes ao exercício financeiro de 2019, emitidos pelos TCE-RJ e TCM-RJ. A escolha por esse ano se deu pela disponibilidade dos documentos de todos os municípios em maio de 2021, mês em que a busca documental foi efetuada, sendo que esses eram os mais atuais e pela decisão de limitar a análise a apenas um exercício financeiro.

Para as variáveis dependentes, foram coletados dados quanto à situação da implementação dos PCP até 31/12/2019. Nesta data, segundo o PIPCP (Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015), cinco PCP eram de registros contábeis obrigatórios pelos 88 entes analisados e 11 PCP eram voluntários, uma vez que seus prazos-limite não tinham sido alcançados. O número total de PCP que poderiam ter sido implementados até 31/12/2019 era 16. Um PCP, qual seja, o de “Bens do Patrimônio Cultural”, teve o seu prazo-limite suspenso por meio da Portaria STN nº 10.300, de 1 de dezembro de 2022. Considerando que a análise efetuada neste estudo coletou dados referentes à situação da implementação dos PCP até 31/12/2019, a presente pesquisa utilizou o prazo-limite para o referido PCP estabelecido na Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, uma vez que essa era a disposição vigente em 2019.

O PIPCP discrimina os prazos aplicáveis aos municípios entre aqueles com até 50 mil habitantes e com população superior a esse montante. A Tabela 1 apresenta tais prazos com a indicação sintetizada a qual PCP se refere, sendo importante considerar que os PCP “compreendem

o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público” (Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, Art. 6º).

Tabela 1: Prazos de obrigatoriedade dos registros contábeis dos PCP pelos municípios (a partir de)

PCP sintetizados	Municípios com até 50 mil habitantes	Municípios com mais de 50 mil habitantes
“Divida Ativa” e “Provisão Atuarial”	24/09/2015	24/09/2015
“Fornecedores”	01/01/2016	01/01/2016
“Benefícios a Empregados” e “Demais Créditos a Receber”	01/01/2019	01/01/2018
“Ativos e Passivos Contingentes”, “Bens Móveis e Imóveis”, “Empréstimos e Financiamentos”, “Investimentos Permanentes” e “Provisões”	01/01/2021	01/01/2020
“Ativo Intangível”, “Créditos Previdenciários” e “Receitas Tributárias”	01/01/2022	01/01/2021
“Estoques”	01/01/2023	01/01/2022
“Bens de Infraestrutura” e “Bens do Patrimônio Cultural”	01/01/2024	01/01/2023

Fonte: Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015.

Para verificar a possível diferença entre os PCP obrigatórios e os voluntários, os dados coletados foram discriminados em PCP de implementação obrigatória até e após 31/12/2019 e total de PCP implementados até essa data. Estas variáveis foram assim nomeadas, respectivamente: PCP_OBG, PCP_VOL e PCP_TOTAL. De acordo com os dados coletados nos pareceres, atribuiu-se 1 para PCP implementado e 0 para PCP não implementado. A Tabela 2 (Painel A) apresenta a possível variação de cada uma dessas três variáveis dependentes, bem como sintetiza outras informações sobre elas.

Quanto à construção da variável de interesse (CONFORM), foram utilizadas as impropriedades contábeis citadas no voto do Relator e que foram convertidas em determinações pelo TCM-RJ e TCE-RJ aos municípios do estado do Rio de Janeiro. A conformidade contábil foi utilizada como proxy para a qualificação da equipe de contabilidade mencionada por Lüder (1992, 2002) ao abordar a variável funcionalismo público.

As competências profissionais poderiam ser empregadas como proxy para a variável equipe de contabilidade, porém, o levantamento de informações sobre competências profissionais por meio de um questionário, por exemplo, pode incluir ruídos em relação ao “socialmente desejável”, isto é, os dados coletados poderiam refletir as competências que o profissional entende que terceiros esperam que ele possua.

A conformidade contábil pode ser influenciada por fatores ambientais, porém entende-se que a sua mensuração

não apresenta a mesma desvantagem da mensuração das competências profissionais e apresenta a vantagem de estar mais próxima à atuação do contador em sua atividade no setor público. Desse modo, empregamos a variável conformidade contábil (CONFORM) e os fatores ambientais que podem impactar no seu alcance são abordados por meio de variáveis de controle.

Para a construção da variável CONFORM, as determinações foram coletadas e tabuladas por município e resultaram em 25 impropriedades distintas. Essas são estritamente originadas de impropriedades contábeis, cujo teor se refere à incorreção ou falta de: (i) registros contábeis de eventos referentes ao aspecto patrimonial e, principalmente, aos aspectos orçamentário e fiscal; (ii) reconhecimento, mensuração e evidenciação de elementos nas demonstrações contábeis, inclusive nas notas explicativas; e (iii) classificação conforme ementário de receitas e despesas orçamentárias, que de algum modo não estavam de acordo com a legislação contábil brasileira.

As impropriedades contábeis com maior frequência foram aquelas referentes aos aspectos orçamentário e fiscal. Essa constatação é plausível com o apontamento de Rodrigues (2021) de que a auditoria financeira é ainda uma prática incipiente nos tribunais de contas. Esses aspectos têm sido também o foco da atuação do contador do setor público, como resultado da ênfase dada ao regime orçamentário. Logo, as impropriedades levantadas se referem majoritariamente a práticas habituais da atuação do contador do setor público. Na ocorrência de elevado número de impropriedades contábeis citadas no voto do Relator e convertidas em determinações, cogita-se que a implementação de PCP seja inferior, uma vez que

dificuldades que ocorrem para se ter a conformidade desejada em práticas institucionalizadas poderiam refletir em práticas necessárias para o processo em institucionalização.

O número total de impropriedades contábeis por município foi calculado e a variável CONFORM foi construída a partir de um valor percentual de conformidade atribuído a cada município. Apesar de se ter levantado 25 impropriedades distintas entre os 88 municípios, a maior quantidade de impropriedades contábeis citadas no voto do Relator e que foram convertidas em determinações pelo TCM-RJ ou pelo TCE-RJ para os municípios foi oito. Sendo assim, o número total de impropriedades de cada município foi dividido por oito, para a obtenção do valor percentual. O valor obtido, entretanto, indica a inconformidade contábil (por exemplo: se um município apresenta sete impropriedades, ao se dividir por oito se obtém 0,875 ou 87,50%). Para converter a variável em conformidade contábil se subtraiu um no início da fórmula utilizada, conforme se apresenta a seguir. A Tabela 2 (Painel B) sintetiza as informações sobre a variável CONFORM.

$$CONFORM_i = 1 - (\text{número de impropriedades contábeis convertidas em determinações no parecer prévio do município} / 8)$$

Variáveis de controle foram inseridas no modelo final, a saber: (i) despesa na função Administração (ADM), (ii) parecer prévio das contas de governo do município (PARECER), (iii) governança de TI (GOVTI) e (iv) faixa populacional dos entes (POP). A Tabela 2 (Painel C) apresenta informações referentes a essas variáveis.

Tabela 2: Definições das variáveis dependentes, independente e de controle da pesquisa

Variáveis	Descrição	Mensuração	Fonte dos dados
Panel A: variáveis dependentes			
PCP implementado até 31/12/2019 e cujo registro contábil era obrigatório até essa data (PCP_OBG)	Indica a quantidade de PCP implementado até 31/12/2019 por um município ao se considerar somente os procedimentos cujo registro contábil era obrigatório até essa data.	Variável quantitativa discreta, de contagem: 0 a 5 PCP implementado	Pareceres prévios da prestação de contas de governo de cada município, referente ao exercício financeiro de 2019, emitidos e publicados pelos TCE-RJ e TCM-RJ.
PCP implementado até 31/12/2019 e cujo registro contábil era voluntário até essa data (PCP_VOL)	Indica a quantidade de PCP implementado até 31/12/2019 por um município ao se considerar somente os procedimentos cujo registro contábil era voluntário até essa data.	Variável quantitativa discreta, de contagem: 0 a 11 PCP implementado	
PCP implementado até 31/12/2019 e cujo registro contábil era obrigatório ou voluntário até essa data (PCP_TOTAL)	Indica a quantidade de PCP implementado até 31/12/2019 por um município ao se considerar os procedimentos cujo registro contábil era obrigatório ou voluntário até essa data.	Variável quantitativa discreta, de contagem: 0 a 16 PCP implementado	
Panel B: variável independente			
Conformidade contábil (CONFORM)	Indica a conformidade contábil (patrimonial, orçamentária e fiscal) de um município em percentual, calculada a partir do número de impropriedades contábeis convertidas em determinações emitidas pelos tribunais de contas.	Variável quantitativa contínua: porcentagem. 100% indicam que o ente não apresentou impropriedades e, portanto, as informações apresentam nível máximo de conformidade contábil e 0% indica que o ente apresentou a quantidade máxima de impropriedades entre os entes analisados, que é oito, e, por isso, tem o maior nível de inconformidade.	Pareceres prévios da prestação de contas de governo de cada município, referente ao ano de 2019, emitidos e publicados pelos TCE-RJ e TCM-RJ.
Panel C: variáveis de controle			
Percentual da despesa na função Administração (ADM)	Total de despesas orçamentárias liquidadas da função Administração em relação ao total de despesas (exceto as despesas intraorçamentárias).	Variável quantitativa contínua: porcentagem	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) da STN.
Governança de TI (GOVTI)	Indicador integrante do cálculo do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM). Representa a métrica da governança de TI.	Variável quantitativa contínua: em pontos	Instituto Rui Barbosa (IRB).
Parecer prévio das contas de governo do município (PARECER)	Indica se o parecer prévio é favorável, ou não, à aprovação das contas de governo.	Variável binária: 1 = parecer favorável à aprovação das contas e 0 = parecer contrário à aprovação das contas	Pareceres prévios da prestação de contas de governo de cada município, referente ao exercício financeiro de 2019, emitidos e publicados pelos TCE-RJ e TCM-RJ.
Faixa populacional (POP)	Indica se o município possui população superior ou de até 50 mil habitantes. A distinção foi efetuada em decorrência da diferença no prazo para a implementação dos PCP no PIPCP para essas duas faixas.	Variável binária: 1 = município com mais de 50 mil habitantes e 0 = município com até 50 mil habitantes	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise dos dados, os modelos de regressão Poisson e binomial negativo foram utilizados. Esses modelos são aplicados quando a variável dependente se “apresenta na forma quantitativa, porém com valores discretos e não negativos (dados de contagem)” (Fávoro & Belfiore, 2017, p. 695), sendo este o caso das variáveis PCP_OBG, PCP_VOL e PCP_TOTAL.

O Modelo 1 representa a regressão Poisson empregado com PCP_OBG (referente à H1_a) enquanto os Modelos 2 e 3 representam a regressão binomial negativo utilizados com PCP_VOL (referente à H1_b) e PCP_TOTAL (referente à H1_c), respectivamente. Os três modelos são apresentados a seguir.

$$\ln(\lambda_i) = \alpha + \beta_1 \cdot CONFORM_i + \beta_2 \cdot PARECER_i + \beta_3 \cdot ADM_i + \beta_4 \cdot GOVTI_i + \beta_5 \cdot POP_i$$

(Modelo 1)

$$\ln(\lambda_i) = \alpha + \beta_1 \cdot CONFORM_i + \beta_2 \cdot PARECER_i + \beta_3 \cdot ADM_i + \beta_4 \cdot GOVTI_i + \beta_5 \cdot POP_i + \varepsilon_i$$

(Modelo 2)

$$\ln(\lambda_i) = \alpha + \beta_1 \cdot CONFORM_i + \beta_2 \cdot PARECER_i + \beta_3 \cdot ADM_i + \beta_4 \cdot GOVTI_i + \beta_5 \cdot POP_i + \varepsilon_i$$

(Modelo 3)

A diferença se deve à dispersão nos dados das três variáveis dependentes e, especificamente, à diferença

entre a média e a variância dessas variáveis. Os dados da variável PCP_OBG seguem uma distribuição Poisson em que há equidispersão nos dados. A equidispersão nos dados dessa variável dependente foi constatada por meio de teste em que os valores previstos de PCP obrigatórios implementados apresenta valor-p equivalente a 0,906. A equidispersão é verificada quando o valor-p é superior a 0,050 (Fávoro & Belfiore, 2017, p. 728).

Já os dados das variáveis PCP_VOL e PCP_TOTAL apresentam variâncias consideravelmente maiores que as suas médias, apresentando, assim, superdispersão nos dados. Os valor-p para essas variáveis foram 0,042 e 0,000, respectivamente (Fávoro & Belfiore, 2017, p. 728).

Outras variáveis de controle foram inseridas no modelo (individualmente, agrupadas e por meio da aplicação do procedimento *Stepwise*) para o controle de características dos municípios que poderiam interferir ou impactar a conformidade contábil, a saber:

- (1) Controle interno: variável binária, sendo 1 = “possui estrutura organizacional para a área responsável pelo controle interno”, “possui atuação

e atividades do controle interno no cumprimento de metas e limites fiscais e contabilidade” ou “possui função de auditoria governamental do sistema de controle interno”; e 0 = algum desses requisitos não satisfeito.

(iu) Vínculo do responsável pelo controle interno: variável binária, sendo 1 = “cargo efetivo municipal”, “com cargo efetivo municipal, nomeado por concurso para a área de controle interno” ou “efetivo em outra esfera pública”; e 0 = “sem vínculo permanente/cargo comissionado”.

(iiv) Índice de planejamento: variável contínua que representa a métrica de planejamento municipal que integra o cálculo do IEGM.

Os diversos modelos estimados com essas variáveis resultaram em controles sem significância estatística, mesmo com 90% de nível de confiança (10% de nível de significância).

5. Resultados e Discussões

De acordo com os dados coletados, observou-se que a maioria dos municípios (51,14% ou 45 entes) implementou até dois dos cinco PCP que era obrigatórios até o ano dos pareceres coletados (2019), mensurados por meio da variável PCP_OBG. Especificamente, 17,05% dos municípios (15 entes) não implementaram nenhum dos PCP obrigatórios, 12,50% (11 entes) implementaram um PCP e 21,59% (19 entes) implementaram dois PCP. O total de 19,32% dos municípios (17 entes) implementou todos os cinco PCP obrigatórios, sendo eles: Barra do Pirai, Belford Roxo, Bom Jardim, Cardoso Moreira, Carmo, Duas Barras, Duque de Caxias, Laje do Muriaé, Nilópolis, Pinheiral, Queimados, Resende, Rio de Janeiro, São Fidelis, São Sebastião do Alto, Seropédica e Sumidouro.

Os PCP referentes à “Provisão Atuarial” (obrigatoriedade de registro contábil a partir de 24/09/2015) e à “Fornecedores” (obrigatoriedade de registro contábil a partir de 01/01/2016) foram os implementados pela maioria dos municípios do estado do Rio de Janeiro, uma vez que 63,64% (56 entes) e 62,50% (55 entes) dos municípios, respectivamente, efetuaram as implementações. O percentual identificado para “Provisão Atuarial” por meio da amostra deste estudo é superior ao percentual de 21% reportado por Azevedo, Aquino et al. (2020) ao analisarem todos os municípios brasileiros que

possuem regimes próprios de previdência.

Outro PCP cujos registros contábeis se tornaram obrigatórios a partir de 24/09/2015 é o referente à “Dívida Ativa”. A implementação dessa política até 31/12/2019 tinha sido efetuada por um pouco mais da metade dos 88 municípios analisados (55,68% ou 49 entes) e resultou como o terceiro PCP obrigatório mais implementado.

Observa-se, também, que “Benefícios a Empregados”, cujos registros contábeis são demandados a partir de 01/01/2019 para os municípios com até 50 mil habitantes e a partir de 01/01/2018 para os municípios com mais de 50 mil habitantes, é o PCP obrigatório que teve menor aderência, uma vez que 31,82% dos municípios (28 entes) implementaram tal procedimento. A baixa implementação desse procedimento também foi constatada por Azevedo, Aquino et al. (2020) ao identificarem que 20% dos municípios brasileiros adotaram essa política contábil pelo menos uma vez entre 2013 e 2016.

Já em relação aos 11 PCP, cujo registro contábil era voluntário até o ano dos pareceres coletados, mensurados por meio da variável PCP_VOL, observou-se que o percentual de entes que não implementaram nenhum PCP foi superior ao observado na variável PCP_OBG. Enquanto 17,05% (15 entes) não implementaram nenhum PCP obrigatório, 63,64% municípios (56 entes) não implementaram nenhum PCP voluntário. Observa-se também que a quantidade máxima de PCP voluntários implementados equivale a nove, por um único município, o de Queimados. O município de Rio de Janeiro (capital do estado do Rio de Janeiro) foi o único que implementou oito PCP voluntários. Esses dois entes (isto é, municípios de Queimados e de Rio de Janeiro) também efetuaram a implementação dos cinco PCP obrigatórios e obtiveram, consequentemente, 14 e 13 PCP implementados, respectivamente (Tabela 3). Estes dois valores foram os maiores observados na variável PCP_TOTAL.

Dentre os 11 PCP de implementação voluntária, “Empréstimos e Financiamentos” obteve o maior percentual de implementação (27,27% ou 24 entes), seguido por “Estoques” (20,45% ou 18 entes), “Investimentos Permanentes” (15,91% ou 14 entes) e “Bens Móveis e Imóveis” (14,77% ou 13 entes).

Os dois PCP voluntários com os maiores prazos para implementação, “Bens de Infraestrutura” e “Bens do Patrimônio Cultural”, foram os procedimentos com os menores percentuais, haja vista que 2,27% dos municípios

(2 entes) executaram a implementação de cada um desses PCP. De acordo com os dados, entretanto, não é possível afirmar que o percentual de PCP implementado cujo registro era voluntário decresce com o aumento do prazo, uma vez que “Provisões”, por exemplo, foi o terceiro PCP com o menor percentual de implementação (6,82% ou 6 entes) e a sua obrigatoriedade de registro contábil iniciou em 01/01/2020 para municípios com mais de 50 mil habitantes e em 01/01/2021 para municípios com até de 50 mil habitantes.

A Tabela 3 apresenta a distribuição de frequências da variável PCP_TOTAL. Observa-se que um pouco mais da metade dos 88 municípios analisados (51,14% ou 45 entes) implementaram até três PCP do total de 16 procedimentos analisados, sejam eles obrigatórios ou voluntários. Nesse total, no entanto, há 15,91% (14 entes) que não efetuaram a implementação de nenhum PCP, seja ele obrigatório ou voluntário.

Tabela 3: Frequências da variável PCP_TOTAL, em 2019

Número de PCP_TOTAL	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência acumulada (%)
0	14	15,91	15,91
1	6	6,82	22,73
2	16	18,18	40,91
3	9	10,23	51,14
4	12	13,64	64,77
5	14	15,91	80,68
6	1	1,14	81,82
7	2	2,27	84,09
8	3	3,41	87,50
9	4	4,55	92,05
10	3	3,41	95,45
11	2	2,27	97,73
12	0	0,00	97,73
13	1	1,14	98,86
14	1	1,14	100,00
15	0	0,00	100,00
16	0	0,00	100,00
Soma	88	100,00	

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à variável CONFORM, com possível variação de 0% a 100%, o desejável é que os municípios obtivessem 100%, pois indicaria que esses não tiveram impropriedades convertidas em determinações nos pareceres prévios referentes ao exercício financeiro de 2019. Observou-se, porém, que apenas 4,55% dos 88 municípios analisados (4 entes) obtiveram esse valor percentual, sendo eles: Cardoso Moreira, Paty do Alferes, Quissama e São José do Vale do Rio Preto. 55,68% deles (49 entes) apresentaram 62,50% de conformidade, o que significa que mais da metade dos municípios obtiveram ao menos três determinações oriundas de impropriedades contábeis. Um ente municipal apresentou 0% de conformidade contábil, sendo ele o município de Volta Redonda, o que equivale, neste estudo, a oito

impropriedades convertidas em determinações. A média e a mediana da variável CONFORM equivalem a 61,93% e 62,50%, respectivamente (ver Tabela 6). A Tabela 4 apresenta a distribuição de frequências da variável CONFORM.

Tabela 4: Frequências da variável CONFORM, 2019

CONFORM	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência acumulada (%)
0%	1	1,14	1,14
12,50%	4	4,55	5,68
25%	3	3,41	9,09
37,50%	11	12,50	21,59
50%	14	15,91	37,50
62,50%	16	18,18	55,68
75%	20	22,73	78,41
87,50%	15	17,05	95,45
100%	4	4,55	100,00
Soma	88	100,00	

Fonte: Dados da pesquisa.

Dentre as 25 impropriedades contábeis apuradas, observa-se que aquela referente à falta ou incorreção de contabilização dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) teve a maior incidência, uma vez que esteve presente nos pareceres de mais da metade dos municípios (59,09% ou 52 entes). Trata-se de recursos vinculados de alta visibilidade, sujeitos à fiscalização inclusive de controles externos de âmbito federal e estadual.

A segunda impropriedade mais observada se refere a registros incorretos dos saldos do superávit/déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial. Essa impropriedade originou determinações em 47,73% dos municípios analisados (42 entes). Tal constatação acende um alerta para a falta de conformidade na parametrização dos registros das disponibilidades por destinação de recursos, ponto importante para tomada de decisão quanto à abertura de créditos adicionais por superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial. A Tabela 5 apresenta as cinco impropriedades contábeis com maior incidência nos pareceres prévios referentes ao exercício financeiro de 2019.

Tabela 5: Lista das cinco impropriedades contábeis com maior incidência nos pareceres prévios referentes ao exercício financeiro de 2019 (N = 88)

Impropriedade	Número de municípios, n (%)
Falta ou incorreção de contabilização dos recursos do Fundeb	52 (59,09)
Registros incorretos dos saldos do superávit/déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial	42 (47,73)
Registro contábil incorreto da movimentação patrimonial	39 (44,32)
Registro contábil do passivo atuarial em desacordo com o Relatório de Avaliação Atuarial	34 (38,64)
Registros incorretos e saldos negativos das contas no Balanço Patrimonial Consolidado	27 (30,68)

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6: Estatística descritiva das variáveis (dependentes, independentes e de controle) do modelo

Painel A: variáveis quantitativas							
Variável	N	Média	Mediana	Desvio-padrão	Variância	Mínimo	Máximo
PCP_OBG	88	2,55	2,00	1,73	2,99	0,00	5,00
PCP_VOL	88	1,34	0,00	2,29	5,26	0,00	9,00
PCP_TOTAL	88	3,89	3,00	3,25	10,58	0,00	14,00
CONFORM	88	61,93%	62,50%	22,81%	0,05	0,00%	100,00%
ADM	88	17,59%	16,74%	6,89%	0,00	3,52%	41,66%
GOVTI	88	59,47	60,50	12,06	145,40	32,00	84,00
Painel B: variáveis binárias							
Variável	Categorias		N	%			
PARECER	1 = parecer prévio favorável à aprovação das contas		62	70,45			
	0 = parecer prévio contrário à aprovação das contas		26	29,55			
POP	1 = município com mais de 50 mil habitantes		37	42,05			
	0 = município com até 50 mil habitantes		51	57,95			

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 7 apresenta os resultados dos modelos finais de regressão Poisson e binomial negativo estimados.

Tabela 7: Resultados dos modelos de regressão Poisson e binomial negativo estimados

	Modelo 1 (PCP_OBG)	Modelo 2 (PCP_VOL)	Modelo 3 (PCP_TOTAL)
CONFORM	0,2866	0,8509	0,4979
PARECER	0,2768*	0,0582	0,1713
ADM	-3,0316**	-1,1864	-2,5968**
GOVTI	0,0090	0,0370**	0,0184***
POP	-0,0772	1,2671***	0,3280*
Constante	0,5607	-3,1329**	0,0857
N	88	88	88
Prob > chi2	0,0148	0,0090	0,0054
Pseudo R2	0,0410	0,0592	0,0387
Deviance goodness-of-fit	0,0048		
Pearson goodness-of-fit	0,2099		

Nota. *, ** e ***: significância estatística ao nível de 10%, 5% e 1%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6 apresenta outras estatísticas descritivas das variáveis dependentes e independente, bem como estatísticas descritivas das variáveis de controle utilizadas para a estimação dos modelos finais de regressão Poisson e binominal negativo.

Os resultados dos três modelos evidenciam que, para a amostra analisada, rejeita-se a H1, e seus desdobramentos (H1_a, H1_b e H1_c), quanto à relação positiva entre a conformidade contábil e a implementação de PCP, decorrentes da adoção de normas convergidas às IPSAS. Nota-se, assim, que os achados diferem do esperado, pois o nível de conformidade contábil baseada em práticas já institucionalizadas parece não ser um facilitador da aderência às práticas em processo de institucionalização. Em outras palavras, a qualificação da equipe de contabilidade para a conformidade quanto aos aspectos básicos da técnica contábil, orçamentários e fiscais não influencia os avanços na implementação do regime de competência.

De acordo com o suporte teórico utilizado (Lüder, 1992, 2002), existem variáveis contextuais, comportamentais e instrumentais que interferem ou impactam a introdução

de inovações contábeis no setor público, sendo que o funcionalismo público é apenas uma das variáveis contextuais. O funcionalismo público em específico, que compreende a equipe de contabilidade, integra os arranjos institucionais. Estes, segundo Lüder (2002), são influenciados diretamente pelos promotores políticos da reforma (como membros de governos e do parlamento) e indiretamente pelos condutores da reforma (como comissões de governo, conselhos profissionais, entidades de auditoria, normatizadoras e de consultoria, e academia, que formam as comunidades epistêmicas). Os stakeholders (como sociedade, parlamento, agências ou departamentos governamentais e entidades responsáveis por estatísticas públicas) influenciam os arranjos institucionais tanto direta quanto indiretamente. Ademais, o arranjo institucional compreende outras variáveis, quais sejam, sistema legal, forma de Estado, estrutura administrativa e cultura.

Estudos (Frisancho, 2022; Lima & Lima, 2019) sugerem que contadores de entidades públicas brasileiras reconhecem a importância do processo de implementação das normas convergidas às IPSAS. Todavia, Marques et al. (2020) indicam a necessidade de mudanças

organizacionais, que extrapolam o poder de decisão da equipe de contabilidade, visando atender à convergência às IPSAS. Apesar de os achados dessas pesquisas se basearem em bases metodológicas diferentes das deste estudo, é possível pensar que a implementação de PCP é impactada por diversas outras variáveis contextuais que favorecem ou não os contadores exercerem as suas funções.

Segundo os resultados do Modelo 1, cuja variável dependente se refere à implementação dos PCP obrigatórios (PCO_OBG), verifica-se que as variáveis de controle PARECER e ADM apresentaram significância estatística ao nível de 10% e 5%, respectivamente. O sinal positivo da variável PARECER sugere relação positiva entre o parecer favorável do tribunal de contas à aprovação das contas e a implementação dos PCP obrigatórios. Esse achado é consistente com as evidências de Azevedo, Lino et al. (2020) que indicam que as demandas dos tribunais de contas são as priorizadas na atuação de contadores. Nos Modelos 2 e 3 – cujas variáveis dependentes são, respectivamente, implementação voluntária de PCP (PCP_VOL) e implementação de procedimentos obrigatórios e voluntários (PCP_TOTAL) – a variável PARECER não resultou com significância estatística, reforçando a priorização do que é demandado pelos tribunais.

Lino e Aquino (2018) indicam a existência de diferenças entre os tribunais de contas e Rodrigues (2021) constatou que a realização de auditoria financeira é ainda uma prática incipiente nos órgãos de controle externo, mas que eles estão se preparando para as mudanças. Os dados do presente estudo são de municípios de um mesmo estado, qual seja, Rio de Janeiro. A capital do estado, município de Rio de Janeiro, tem as suas contas fiscalizadas pelo TCM-RJ e as contas dos demais entes municipais desse estado são fiscalizadas pelo TCE-RJ. Assim, estudos futuros podem verificar se o estágio da execução de auditoria financeira desses tribunais tem impulsionado a aderência dos PCP pelos entes.

Quanto à variável ADM (nível de significância de 5%), o sinal negativo obtido indica que, em média, quanto maior o percentual de despesa liquidada na função Administração, em relação à despesa total, menor a probabilidade de implementação de PCP obrigatório. Resultado com o mesmo sinal e nível de significância foi obtido no Modelo 3, referente à implementação de PCP obrigatórios e voluntários (PCP_TOTAL). Esses achados dão indícios de possível ineficiência na alocação de recursos públicos na função Administração.

Evidências dessa ineficiência foram obtidas por estudos em outros contextos, como na educação (Faria et al., 2008; Wilbert & D'Abreu, 2013), na saúde (Faria et al., 2008; Mazon et al., 2021) e na cultura e saneamento (Faria et al., 2008). Assim, pesquisas futuras são necessárias para identificar se existe ineficiência na alocação de recursos na função Administração ou se os resultados das ações referentes à função são perceptíveis em outros contextos que se diferem da implementação dos PCP.

No Modelo 2, por sua vez, cuja variável dependente se refere à implementação dos PCP voluntários (PCP_VOL), as variáveis de controle com significância estatística ao nível de 1% e 5%, respectivamente, foram POP e GOVTI. Essas duas variáveis também apresentaram significância estatística no Modelo 3 (variável dependente: PCP_TOTAL). Neste último modelo, o nível de significância também foi de 1% para POP, porém, de 10% para GOVTI. Sobre a variável POP, é importante destacar que o PIPCP discrimina prazos-limite distintos para os municípios com mais de 50 mil habitantes e para entes com população inferior a essa quantidade (ver Tabela 1). Até 31/12/2019, ambos os conjuntos de entes tinham a obrigatoriedade de implementação do mesmo conjunto de PCP. A partir de 01/01/2020, no entanto, os municípios com mais de 50 mil habitantes deveriam implementar os PCP de “Ativos e Passivos Contingentes”, “Bens Móveis e Imóveis”, “Empréstimos e Financiamentos”, “Investimentos Permanentes” e “Provisões”.

Para os municípios com menos de 50 mil habitantes, por sua vez, esses PCP se tornariam obrigatórios somente em 01/01/2021. Desse modo, os sinais positivos obtidos para POP, nos Modelos 2 e 3, dão indícios da tendência dos municípios em cumprir com a implementação quando essa se torna obrigatória, dado que a variável binária 1 se refere a municípios com mais de 50 mil habitantes. Outra possível explicação é a de que o porte dos municípios é uma característica que interfere nas condições para a implementação dos PCP, considerando que municípios maiores estão mais bem estruturados e podem perceber mais claramente a relação custo-benefício da informação gerada.

Quanto à variável GOVTI, os resultados apontam que quanto maior a pontuação de um município para essa variável, maior a sua probabilidade de implementar PCP de forma voluntária (PCP_VOL) e de apresentar maior quantidade de PCP implementados (PCP_TOTAL), o que pode estar relacionado com a capacidade de implementação de melhorias nos *softwares* contábeis nos municípios que os desenvolvem internamente ou de

melhor definição dos parâmetros de contratação para os softwares terceirados.

Azevedo, Aquino et al. (2020) e Azevedo, Lino et al. (2020) indicam que as empresas de softwares contratadas definem a implementação de PCP em municípios e a retenção de políticas contábeis já implementadas se relaciona com essas contratações. Essa definição ocorre pelo fato de essas empresas seguirem a lógica de mercado para a atualização de seus sistemas, em detrimento aos prazos estabelecidos no PIPCP, e de muitos dos softwares comercializados serem soluções prontas, comercializadas em ampla escala.

Este estudo, contudo, não identificou os entes que possuem sistemas próprios e aqueles que contratam o serviço de terceiros. Assim, não é possível indicar se há relação entre os indicadores de GOVTI e a contratação ou não de empresas de softwares. Além disso, estudos futuros são necessários para melhor compreender a relação entre GOVTI e PCP_VOL e entre GOVTI e PCP_TOTAL, pois pesquisas anteriores (Cappellesso et al., 2016; Cuadrado-Ballesteros & Bisogno, 2021; Tawiah, 2022) demonstram a influência das IPSAS na governança, e não o contrário.

Esses resultados sinalizam que, em coerência com Lüder (1992, 2002), a qualificação da equipe de contabilidade deve ser analisada em um contexto mais amplo, inclusive quanto às variáveis que favorecem o exercício das suas funções quanto ao regime de competência.

6 Considerações Finais

O objetivo do presente estudo foi identificar a relação entre a conformidade contábil e a implementação de PCP decorrentes da adoção de normas convergidas às IPSAS. Para isso, se utilizou como suporte teórico o Modelo de Contingência (Lüder, 1992) e uma de suas alterações que é o FMR Model (Lüder, 2002).

De acordo com os dados coletados sobre os 88 municípios do estado do Rio de Janeiro (os municípios de Aperibe, Carapebus, Porciuncula e Rio Bonito foram excluídos das análises por falta de dados para a construção das variáveis dependentes), foram obtidas evidências, por meio dos modelos de regressão Poisson e binomial negativo, que não é possível concluir que a conformidade contábil apresenta relação, seja ela positiva ou negativa, com a implementação de PCP decorrentes da adoção de normas convergidas às IPSAS.

Apesar de os achados referentes à conformidade contábil não corresponderem ao esperado, há variáveis de controle cujos resultados podem ser relevantes para as pesquisas da área. Primeiro, no modelo em que a variável dependente utilizada representa os PCP de implementação obrigatória (PCP_OBG), observou-se que ter o parecer prévio favorável à aprovação das contas de governo pode ter relação com a implementação desses PCP. Este achado pode indicar, quantitativamente, a relevância da atuação dos órgãos de controle para os processos de implementação de normas convergidas às IPSAS.

Segundo, no modelo em que a variável dependente utilizada representava os PCP de implementação voluntária (PCP_VOL), observou-se que quanto maior o índice de governança de TI, maior a probabilidade de o ente implementar PCP de maneira voluntária. Terceiro, nesse mesmo modelo, notou-se que a probabilidade de um ente com mais de 50 mil habitantes implementar os PCP de maneira voluntária é superior à probabilidade de tal implementação ocorrer por um ente com até 50 mil habitantes.

Por fim, o percentual de despesa liquidada na função Administração apresentou significância em dois dos três modelos estimados, porém, a relação resultou negativa. O achado indica que quanto maior o percentual de despesa alocada na função Administração, em relação à despesa total, menor a probabilidade de implementação de PCP obrigatório (Modelo 1) ou de implementação de PCP obrigatório e voluntário (Modelo 3). Este achado chama a atenção para a possível ineficiência na alocação de recursos públicos ou falta de priorização dos recursos para a promoção da implementação do regime de competência baseado nas IPSAS.

Quando a variável de interesse é analisada, conjuntamente, com as variáveis de controle é possível concluir que o maior domínio e atendimento das demandas pela equipe contábil referentes aos aspectos básicos da técnica contábil (como a não existência de saldos negativos) e dos aspectos orçamentários e fiscais não são facilitadores da implementação do regime de competência baseado nas IPSAS, mas sim outras variáveis do arranjo institucional, como estrutura administrativa (governança de TI e despesas alocadas na função Administração) ou condutores da reforma (tribunais de contas).

Para a adoção do regime de competência, os sistemas de informações são elementos essenciais e a governança

de TI desenvolve um papel facilitador. Sem sistemas adequados, dificilmente os contadores conseguem implementar e manter políticas contábeis. Os auditores, por sua vez, influenciam outros atores relevantes, como os gestores públicos. Sem o suporte dos gestores públicos, dificilmente os contadores conseguem as condições necessárias para desempenhar as suas funções, inclusive quanto à priorização da alocação de recursos para a implementação das normas convergidas às IPSAS.

Portanto, em um primeiro momento, parece haver uma relevância maior dos condutores da reforma e de outros arranjos institucionais que, ao mesmo tempo impactam diretamente a adoção do regime de competência baseado nas IPSAS e a atuação do contador quanto ao desempenho das suas funções. Estudos adicionais são necessários para verificar em quais situações esses achados são válidos e, conseqüentemente, aprimorar a compreensão sobre o quanto as características municipais respondem pelo status da implementação dos PCR.

O estudo apresenta limitações quanto à mensuração da variável qualificação da equipe de contabilidade e estudos futuros podem avançar na elaboração de constructos com vistas à mensuração da qualificação da equipe de contabilidade para a adoção do regime de competência baseado nas IPSAS. Além disso, os resultados são referentes a municípios de um estado brasileiro e sugere-se à expansão para antes de outros estados. Contudo, o uso de dados de estados diferentes e, principalmente, de regiões diferentes, demandam o acréscimo de variáveis de controle extraídas do Modelo de Contingência (Lüder, 1992) e do FMR Model (Lüder, 2002), como, por exemplo, a cultura, que também compõe o arranjo institucional.

Referências

- Aquino, A. C. B., & Neves, F. R. (2019). Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(3), 120–143. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120307>
- Azevedo, R. R., Aquino, A. C. B., Neves, F. R., & Silva, C. M. (2020). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Public Money & Management*, 40(7), 509–518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. *Revista de Contabilidade & Organizações*, 13(e144691), 1–14. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144691>
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., Aquino, A. C. B. de, & Machado-Martins, T. C. P. (2020). Financial management information systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2-3), 207–227. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>
- Becker, S. D., Jagalla, T., & Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4–5), 324–338. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.004>
- Caperchione, E., Cohen, S., Manes-Rossi, F., & Brusca, I. (2019). Innovations in public sector financial and management accounting—for better or worse? [Editorial]. *Public Money & Management*, 39(6), 385–388. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583906>
- Cappellesso, G., Figueiredo, L. M., & Lima, D. V. de. (2016). A contribuição dos novos padrões contábeis para a governança corporativa do setor público brasileiro. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 7(3), 77–90. <https://doi.org/10.13059/racef.v7i3.395>
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2021). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107–117. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1724665>
- Dewi, N., Azam, S., & Yusoff, S. (2019). Factors influencing the information quality of local government financial statements and financial accountability. *Management Science Letters*, 9(9), 1373–1384. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.5.013>
- Faria, F. P., Jannuzzi, P. de M., & Silva, S. J. da. (2008). Eficiência dos gastos municipais em saúde e educação: uma investigação através da análise envoltória no estado do Rio de Janeiro. *Revista de Administração Pública*, 42(1), 155–177. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122008000100008>
- Fávoro, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®*. Elsevier.
- Feijó, P. H., & Bugarim, M. C. C. (2008). Portaria MF

- 184/2008: um marco para implementação do novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 173, 79–89.
- Frisancho, G. M. (2022). *Legitimidade percebida sobre a reforma contábil em governos locais da América Latina: a perspectiva dos contadores* (Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Uberlândia–Faculdade de Ciências Contábeis). <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/34959>
- Godfrey, A. D. I., Devlin, P. J. I., & Merrouche, C. (1996). Governmental accounting in Kenya, Tanzania, and Uganda. In J. L. Chan (Ed.), *Research in governmental and nonprofit accounting* (Vol. 9, pp. 33–57). Jai Press.
- Godfrey, A. D. I., Devlin, P. J. I., & Merrouche, M. C. (2001). A Diffusion-Contingency Model for government accounting innovations. In A. D. Bac (Ed.), *International comparative issues in government accounting* (pp. 279–296). Springer. https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5563-3_17
- International Accounting Education Standards Board. (2019). *Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants*. <https://www.iaesb.org/publications/framework-international-education-standards-professional-accountants-and-aspiring-professional-2>
- International Federation of Accountants. (2019). *For economic growth, the world needs accountants*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/economic-growth-world-needs-accountants>
- Irvine, H. J. (2011). From go to woe: how a not-for-profit managed the change to accrual accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(7), 824–847. <https://doi.org/10.1108/09513571111161611>
- Jaruga, A. I., & Nowak, W. A. (1996). Toward a general model of public sector accounting innovations. In J. L. Chan (Ed.), *Research in governmental and nonprofit accounting* (Vol. 9, pp. 33–57). Jai Press.
- Kaplan. (2021). *Five reasons why the world needs accountants more than ever*. Recuperado de <https://kaplan.co.uk/insights/article-detail/insights/2021/06/25/5-reasons-why-the-world-needs-accountants-more-than-ever>
- Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm
- Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019). Brazil's experience in IPSAS implementation. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166–184. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. (2018). The diversity of the Brazilian regional Audit Courts on government auditing. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 26–40. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. (2020). Práticas não adequadas nos tribunais de contas. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 220–242. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190270>
- Lino, A. F., Carvalho, L. B., Aquino, A. C. B., & Azevedo, R. R. (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>
- Lüder, K. G. (1992). A Contingency Model of governmental accounting innovations in the political – administrative environment. In J. L. Chan, & J. M. Patton (Eds.), *Research in governmental and nonprofit accounting*, (Vol. 7, pp. 99–127). Jai Press. <http://jameslchan.com/papers/Luder1992ContingencyModel.pdf>
- Lüder, K. G. (2002). Research in comparative governmental accounting over the last decade: achievements and problems. In V. Montesinos, & J. M. Vela (Eds.), *Innovations in governmental accounting* (pp. 1–22). Springer. https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5504-6_1
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade & Organizações*, 14(e161973), 1–12. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Mazon, L. M., Freitas, S. F. T. de, & Colussi, C. F. (2021). Financiamento e gestão: a eficiência técnica dos municípios catarinenses de pequeno porte nos gastos públicos com saúde. *Ciência & Saúde Coletiva*, 26(4), 1521–1532. <https://doi.org/10.1590/1413-81232021264.09712019>

- Ministério da Economia. (2020). *Boletim de finanças dos entes subnacionais: 2020*. https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2020/114?ano_selecionado=2020
- Mustapha, M., Ismail, K. N. I. K., & Ahmad, H. N. (2020). Professionalism, competency and financial reporting quality: a perception of director of finance in a changing public sector reporting standard. *Jurnal Pengurusan*, 57, 95–114. <https://ejournal.ukm.my/pengurusan/article/view/23097>
- Pallot, J. (1996). Innovations in national government accounting and budgeting in New Zealand. In J. L. Chan (Eds.), *Research in governmental and nonprofit accounting* (Vol. 9, pp. 33–57). Jai Press.
- Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>
- Portaria STN nº 10.300, de 1 de dezembro de 2022. <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n-10.300-de-1-de-dezembro-de-2022-448010014>
- Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:30193
- Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:17631
- Resolução CFC nº 1.638, de 7 de outubro de 2021. https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1638.pdf
- Rodrigues, H. G. (2021). Auditoria financeira nos tribunais de contas no contexto da convergência contábil internacional. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 39(1), 36–64. <https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/504>
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): a systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38, 119–142. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Sediyama, G. A. S., Aquino, A. C. B., & Lopes, G. B. (2018). A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 78–100. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4656>
- Tawiah, V. (2022). The effect of IPSAS adoption on governance quality: evidence from developing and developed countries. *Public Organization Review*. <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00625-w>
- Wilbert, M. D., & D'Abreu, E. C. C. F. (2013). Eficiência dos gastos públicos na educação: análise dos municípios do estado de Alagoas. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 6(3), 348–372. <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/136/94>
- Yamamoto, K. (2000). Accounting system reform and management in the Japanese local government. In E. Caperchione, & R. Mussari (Eds.), *Comparative issues in local government accounting* (Vol. 1, pp. 143–157). Springer. https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4615-4581-1_9

Agradecimentos:

O presente trabalho foi realizado com apoio parcial da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código Financeiro 001, e com apoio do PROEX/AUXPE nº 23038.011259/2021-97.