

CONFORMIDADE INICIAL DAS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

INITIAL COMPLIANCE OF ACCOUNTING STANDARDS APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR IN BRAZIL

RESUMO

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público vêm passando por transformações. Um dos objetivos dessas transformações é a promoção de maior transparência na aplicação do dinheiro público. Sendo assim, foi estabelecida a seguinte questão: qual o nível de conformidade inicial das normas contábeis das capitais e estados brasileiros? Foi calculada a frequência de adoção dos 32 itens elencados neste estudo, nos estados e capitais; depois empregada a análise do teste de médias; e posteriormente a análise de regressão em painel, efeitos aleatórios, para testar se as variáveis Ativo Total, Liquidez e Endividamento permitiam identificar uma propensão desses em atender aos itens requisitados pelas normas. Observou-se uma evolução das capitais sobre a conformidade das normas na ordem de 50% do ano de 2014 para 2015. Já nos estados, observou-se uma evolução da conformidade na ordem de 81% do ano de 2014 para 2015. O teste de médias indicou que não há diferença entre as conformidades dos estados e capitais. Foi identificada uma relação positiva entre a variável Tamanho dos estados e capitais com a adoção inicial das normas, sugerindo que as unidades com maiores recursos disponíveis estão mais adequadas às exigências normativas contábeis. As unidades com menor recurso e mais endividadas, por sua vez, apresentam grau de conformidade inferior à média.

Palavras-chave: Conformidade. IPSAS. Contabilidade Pública. Adoção Inicial.

ABSTRACT

The Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector underwent transformations. One of the objectives of these transformations is to promote greater transparency in the application of public money. Therefore, it was established the following question: what is the current stage of compliance of capitals and Brazilian states? The frequency of adoption of the 32 items listed in this study, in the states and capitals, was calculated and then the Student's test was used. Finally, a random regression panel analysis was performed to test whether a total asset, liquidity, and indebtedness made it possible to identify a propensity of these in attending the required standard items, thus greater compliance. Capital movements were observed compliance of the order of 50% from 2014 to 2015. In the States, there was an evolution compliance in the order of 81% from 2014 to 2015. Test of means indicated that there is no difference between the conformity of states and capital. A positive relationship between the variable Size of states and capitals was identified with the adoption of the standards, suggesting that the units with the highest resources available are better suited to the normative accounting requirements. The lowest and most indebted units, in turn, have a lower than average degree of compliance.

Key-words: Compliance. IPSAS. Public Accounting. Initial Adoption.

Otávio Gomes Cabello

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA-USP e Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica pela FECAP. Professor e Pesquisador da Faculdade de Ciências Aplicadas da Universidade Estadual de Campinas (FCA/UNICAMP), atuando como docente nos cursos de graduação em Administração e Administração Pública, coordenador e docente da especialização em Gestão Tributária, docente e orientador nos programas de Mestrado e Doutorado em Administração. Contato: Faculdade de Ciências Aplicadas da UNICAMP - Rua Pedro Zaccaria, 1300, Jardim Santa Luiza, Limeira-SP, CEP 13484-350. E-mail: ocabello@unicamp.br

Marcos Vinício Bilancieri

Mestre em Administração pela Universidade de Piracicaba (UNIMEP). Especialista em Docência do Ensino Superior pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Coordenador e docente do Curso de Ciências Contábeis e do curso de especialização MBA em Gestão Tributária do Centro Universitário de Bauru, mantido pela Instituição Toledo de Ensino (CEUB/ITE). Graduado em Ciências Contábeis pelo CEUB/ITE. Contato: Rua Padre Bernardo Passionista, 390, Jardim Floresta, Boracéia-SP, CEP 17.270-000. E-mail: marcosbilancieri@yahoo.com.br

Ricardo Rocha de Azevedo

Doutor e mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade do Estado de São Paulo (FEARP-USP). Docente do programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e de Graduação em Ciências Contábeis na FACIC/UFU. Contato: Universidade Federal de Uberlândia. Av. João Naves de Ávila - 2121, Bloco 1F, sala 249, Bairro Santa Mônica, Uberlândia, MG, CEP 38400-902. E-mail: ricardo.azevedo@ufu.br

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade aplicada ao setor público, assim como ocorreu com o setor privado, tem passado por intensas transformações no processo de convergência às normas internacionais. No setor público, o processo de convergência contábil passa por questões mais complexas em relação ao setor privado, dada a necessidade de cumprimento de leis orçamentárias e fiscais.

Pela Portaria do Ministério Fazenda (MF) nº 184, de 25 de agosto de 2008 e pelo Decreto nº 6976, de 07 de outubro de 2009, a Secretaria de Tesouro Nacional (STN) ficou incumbida de promover a busca da convergência dos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

O cenário, até o advento do processo de convergência das normas contábeis, era de uma contabilidade voltada ao aspecto orçamentário em detrimento do aspecto patrimonial. Esse viés foi atribuído pela Lei nº 4.320 de 1964. No entanto, a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 2000), foi estabelecido, além do enfoque orçamentário, um enfoque fiscal e de transparência nas contas públicas, além de uma clara introdução da contabilidade patrimonial, por competência. Contudo, mesmo com essas diversas regulações, o enfoque patrimonial ainda é um processo em implantação na contabilidade do setor público, que possui uma forte lógica orçamentária (AQUINO; BATLEY, 2015).

A opção adotada no Brasil, que inicialmente era de harmonização passou a ser de convergência, por meio de uma adoção gradual às regras internacionais. De acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIP-CP), anexo à Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é o responsável pela edição das normas contábeis, as quais devem estabelecer a base conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil e a Secretaria do Tesouro Nacional é a responsável pela edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que busca orientar a implantação das NBC TSP com vistas à consolidação das contas públicas em observância aos mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (2015, p. 9), ainda, haverá uma gradual implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) em função de “relatos de experiências dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos”. Sendo assim, a obrigatoriedade de adoção plena das normas será concretizada em 2024. No entanto, todos os entes públicos podem de forma espontânea apresentar sua contabilidade, observando os PCP, antes do prazo final.

Um dos objetivos dessas normas é a promoção de maior transparência nas políticas e resultados públicos para que de acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (2015, p. 9) “a contabilidade possibilite o tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos [...] contribuindo para o exercício da cidadania por meio da transparência.” Segundo Rocha (2011) a *accountability* consiste em instrumentos de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos que permitam ao cidadão controlar o exercício do poder concedido aos seus representantes. O mesmo autor destaca que a *accountability* não pode ser discutida sob uma única abordagem, isolada de um contexto teórico; não pode ser vista como um fenômeno único ou mesmo homogêneo e isolado. Essa afirmação está centrada nas diversas abordagens que podem ser dadas a *accountability*, ou seja, no seu aspecto social, político, normativo, de eficiência, dentre outros.

Sendo assim, considerando os aspectos orçamentário, fiscal e patrimonial e o prazo de adoção por parte dos órgãos públicos, esta pesquisa procura responder à seguinte questão: **qual o nível de conformidade inicial das normas contábeis das capitais e estados brasileiros?**

Esta pesquisa se insere nas discussões que tem procurado explicar o andamento da adoção da contabilidade aplicada ao setor público, que tem ganhado espaço na literatura nacional (PRIETO; MARTINS, 2015; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015; SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017; SOUSA, 2016)

Espera-se que esta pesquisa contribua com resultados relevantes à área do conhecimento contábil sobre as relações de conformidade de órgãos públicos às normas contábeis, além de oferecer dados para ação de órgãos fiscalizadores e apoiadores como a Secretaria de Tesouro Nacional ou Tribunal de Contas dos Estados e Municípios. Adicionalmente, também incentiva novos estudos voltados para a utilização de instrumentos para o acompanhamento da gestão pública por parte da sociedade civil.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público

Segundo a estrutura conceitual aprovada para o setor público (NBC TSP Estrutura Conceitual), os relatórios contábeis de propósito geral (RCPGs) devem ser elaborados e apresentados para os usuários externos em geral. Esses RCPGs devem observar os objetivos e necessidades diversas, com foco no cidadão, para que sejam úteis para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Legislativo, contribuintes, doadores, ou ainda os credores também são considerados usuários da informação contábil pública.

Ao observar as normas contábeis (NBC TSP) constata-se que sua aplicação concorrerá, dentre outras situações, para: (a) seguir uma padronização internacional; (b) avaliar o impacto das políticas públicas, nas dimensões social, eco-

nômica e fiscal; (c) utilizar práticas que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público; (d) fornecer informações com caráter mais gerencial, buscando essência sob a forma da informação contábil; (e) implantar um sistema de apuração e análise de custos, visando observar a eficiência das políticas públicas; e (f) melhorar a evidenciação e apresentação das demonstrações contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê Gestor de Convergência, para alinhar as normas contábeis brasileiras de acordo com o Conselho Internacional de Normas Contábeis (IASB – *International Accounting Standards Board*); e com as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*).

As primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público tiveram início em 2008 com a publicação das primeiras normas contábeis emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a publicação do MCASP pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A princípio, de acordo com as Portarias STN nºs 828 de 2011, 753 de 2012 e 634 de 2013, a partir da consolidação nacional e por esfera de governo, nas contas de 2014, a serem apresentadas em 2015, deveriam ser adotadas integralmente as partes IV, que trata do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e V, que trata das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) do MCASP. Em 2015 foi editada a Portaria nº 548 de 2015, que determinou que os demais procedimentos contábeis patrimoniais, terão prazos de implantação estabelecidos de forma gradual até 2024. As mudanças de prazos na adoção causam efeito no comportamento dos entes governamentais (AZEVEDO *et al.*, 2017), que podem estar decidindo postergar a adoção.

As primeiras normas publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade para serem aplicadas pelas entidades públicas foram: (a) NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; (b) NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis; (c) NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob Enfoque Contábil; (d) NBC T 16.4 - Transações no Setor Público; (e) NBC T 16.5 - Registro Contábil; (f) NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis; (g) NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis; (h) NBC T 16.8 - Controle Interno; (i) NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão; (j) NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público; e (k) NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Observa-se que nesse momento essas normas estão sendo substituídas gradualmente por ou

tras normas contábeis, de ‘segunda geração’. Já foram aprovadas 11 novas normas até o ano de 2017, e outras estão em audiência pública. O caminho é longo, visto que existem mais de 40 IPSAS e o objetivo é convergir todas até o ano de 2025¹.

2.2 Estudos anteriores sobre a adoção das normas de contabilidade aplicadas ao setor público

Os estudos sobre o nível de conformidade das normas contábeis têm crescido. As pesquisas em geral tem analisado a adequação das normas, com foco no governo federal (PRIETO e MARTINS, 2015), estados (MACÊDO; KLANN, 2014; SASSO, 2017) e também em municípios (RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015; SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017).

Braga e Bezerra Filho (2016) realizaram pesquisa em 184 municípios Pernambucanos para observar o nível de convergência referente ao ano de 2014. Analisando os Demonstrativos Contábeis Aplicados ao Setor Público (DCASP) e itens do MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público) os autores concluíram que o nível de convergência foi na média geral de 44,6%.

As empresas fornecedoras de software de contabilidade têm papel preponderante na adoção das normas nos municípios, visto que muitos processos contábeis são executados diretamente por meio de sistemas de informação, e essas empresas têm atuado como os principais canais de difusão (SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017). O papel passivo dos contadores poderia estar relacionado com a falta de conhecimento sobre o próprio conteúdo da reforma (RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015).

A introdução das novas práticas contábeis tem caminhado lentamente, inclusive nos Estados da Federação (MACÊDO; KLANN, 2014). A análise demonstrou baixa aderência à obrigatoriedade de apuração de custos, assim como baixo reconhecimento de intangível. Ainda, baixa evidenciação da Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico (já obrigatórios à época), concluindo sobre o despreparo dos estados para as divulgações obrigatórias segundo as normas contábeis.

A lenta adoção pode ser resultado de falta de utilidade percebida das normas, visto que os gestores dos estados ainda não perceberam a relação que a melhoria da informação contábil pode ter com a eficiência na gestão pública (SASSO, 2017).

No âmbito internacional foram encontradas pesquisas sobre a adoção das IPSAS, como a pesquisa de Bellanca e Vandernoot (2014) sob a ótica da adoção do regime de competência, nos membros da União Europeia no ano de 2010. Ao todo foram pesquisados nove países e observou-se que apenas três países (Reino Unido, Suécia e França) se utilizam do regime de competência como base para contabilidade pública, apenas a Itália utiliza unicamente o regime de caixa como base; e os demais se utilizam do regime misto. Os autores deixam claro que a adoção completa da norma é praticamente inexistente, pois não foram criadas leis específicas para implementação.

1 Conforme divulgado pelo Grupo Assessor de Convergência:

<http://cfc.org.br/sem-categoria/ga-das-normas-brasileiras-de-contabilidade-aplicadas-ao-setor-publico-realiza-21a-reuniao/>

Um estudo feito pelo Fundo Monetário Internacional, por meio dos pesquisadores Khan e Mayes (2009), apresenta um mapeamento de 30 países distribuídos entre aqueles que adotam totalmente o regime de competência (8 países), os que adotam totalmente o regime de caixa (11 países) e que se utilizam do regime misto (11 países).

Outros artigos internacionais também abordam o tema (WYNNE, 2007 e 2012; KOBER; LEE, 2010; TER BOGT, 2008; COHEN; KAIMENAKI; ZORGIOS, 2007; ANESSI-PESSINA; STECCOLINI, 2007; PAULSSON, 2006; CARLIN, 2005; PALLOT, 2001; GUTHRIE, 1998; STANTON; HUGHES; STANTON, 1998; PINA; TORRES; YETANO, 2009; ARNABOLDI; LAPSLEY, 2009; dentre outros), no entanto, a abordagem dessas pesquisas está centrada na adoção do regime de competência como sistema contábil principal para a contabilidade pública e não na adoção das IPSAS por completo, observando seu nível de conformidade.

A busca de elementos que possam explicar a adoção de novas práticas tem sido tema recorrente na literatura. Suddaby e Greenwood (2009) discutem as dificuldades em operacionalizar esse tipo de pesquisa, pois algumas entidades podem adotar novas práticas com vistas a uma busca por eficiência, na medida em que buscam novos instrumentos de gestão, ou podem efetuar a adoção com o objetivo de legitimação, por meio de um efeito mimético em relação aos demais adotantes iniciais (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

A literatura apresenta que os adotantes iniciais (*early adopters*) de inovações tendem a ser maiores e mais jovens do que os não adotantes (*non-adopters*), embora esses efeitos sejam determinantes apenas no período inicial do processo de difusão, e não sejam mais significantes quando as reformas já estão mais institucionalizadas, nos quais fatores internos ou sociais, como a busca por parecer com outros adotantes poderão explicar a adoção (TOLBERT; ZUCKER, 1983). As autoras não afirmam que as variáveis propostas estejam sempre ou geralmente relacionadas à adoção de inovação, mas sim que algumas características que o tornam mais “racional” a adotar serão importantes no início do processo de difusão. Afirmam ainda que não foi descoberto um conjunto consistente de características que predisponham indivíduos ou organizações a adotarem inovações, apesar de consideráveis pesquisas voltadas especificamente para características como variáveis explicativas (DOWNS; MOHR, 1976), e que cada inovação específica deve estar relacionada a um conjunto de características adotadas.

Christensen (2002) ao tratar o caso da implantação de contabilidade por competência no Reino Unido, apresentou que a mudança exigiu o uso intensivo de consultores externos, para superar as barreiras reconhecidas à implementação de habilidades contábeis inadequadas, e que esse poderia ser um fator importante.

Outros fatores que podem influenciar a adoção das reformas contábeis podem ser a conscientização da utilidade da mudança, o treinamento, que pode diminuir as incertezas, o custo de implementação e o apoio político (TANJEH, 2016).

Independente dos elementos internos que possam explicar a adoção inicial, uma variável moderadora importante deve ser a coerção externa, como colocado por Macêdo *et al.* (2010), no qual os Tribunais de Contas exercem papel importante.

2.3. Accountability

Schedler (1999, p. 25) justifica a existência da *accountability* ao afirmar que: “Se o exercício do poder fosse transparente, não seria preciso que alguém fosse *accountable*. A demanda por *accountability* origina-se da opacidade do poder.”

Segundo Filgueiras (2011), “para as crescentes delinquências do homem público, torna-se necessária uma política da transparência, que permita submeter o estado e seus agentes ao controle da cidadania.” De acordo com o autor, o conceito de transparência tem se tornado algo comum na política contemporânea e surgiu como uma solução para os males e delinquências praticadas na política, no entanto, sem o subsídio normativo fornecido pelo conceito de *accountability*. Sendo assim, a ferramenta para evidênciação da transparência reside na *accountability* que possui uma característica normativa. Logo, as mudanças promovidas pelas normas contábeis que visam, principalmente, a maior transparência está ancorada no conceito de *accountability*. Portanto, nota-se uma aderência muito maior da *accountability* aos propósitos desta pesquisa do que a Teoria da Divulgação (*disclosure*).

Embora a *accountability* tenha ganhado muitas abordagens na área pública, conforme pesquisa de Rocha (2011), dependendo do modelo de Administração Pública (Administração Pública Tradicional, Nova Gestão Pública e Novo Serviço Público) a *accountability* recebe uma abordagem diferente. Segundo Rocha (2011), uma noção de *accountability* amplamente aceita está na definição dada pelo CLAD (Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo) “ao cumprimento de uma obrigação do funcionário público de prestar contas, seja a um órgão de controle, ao parlamento ou à própria sociedade”²

O'Donnell (1998) propôs uma divisão do conceito de *accountability* em vertical e horizontal, onde a primeira está ligada ao exercício da democracia por parte dos eleitores que mantêm ou trocam seus representantes por meio do voto, e a segunda (*accountability* horizontal) consiste na fiscalização mútua entre os poderes, chamada de *checks and balances*, feita por meio de órgãos governamentais que controlam a atividade pública que supervisiona, avaliam e punem, se necessário, agentes ou agências governamentais. Esta pesquisa se utilizará como suporte teórico a abordagem de *accountability* horizontal, pois pretende observar níveis de conformidade das normas contábeis, que são fiscalizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional e Tribunais de Contas.

2. Tradução livre: “al cumplimiento de una obligación del funcionario público de rendir cuentas, sea a un organismo de control, al parlamento o a la sociedad misma”

Já do ponto de vista dos reflexos da *accountability* Alt, Lassen e Rouse (2006) apontam que a elaboração de orçamentos e demonstrativos contábeis mais transparentes e com mecanismos de fiscalização adequados, permite a priorização de políticas públicas, aumenta a credibilidade dos governantes, mitiga a corrupção e o gasto desnecessário, melhora a liquidez e facilita o acesso aos mercados financeiros.

Para Steccolini (2002), *accountability* possui um conceito multifacetário e complexo. Consequentemente, é necessário especificar quem é *accountable*, para quem, para quê e o que isso significa, para então poder identificar os diferentes tipos de *accountability*.

Dos diversos autores apresentados por Steccolini (2002), observa-se que dependendo do enfoque que queira ser dado ao usuário da informação, será utilizado um tipo de enfoque na *accountability*. Se o usuário for o governo ou gestor público o enfoque poderá ser normativo e/ou nível de conformidade ou *disclosure*; se o usuário for o público em geral (sociedade), o enfoque será apenas no *disclosure*; se o usuário for o gestor do ponto de vista gerencial o enfoque será na eficiência; e assim por diante.

Sendo assim, pode-se inferir que o conceito de *accountability* está inserido no próprio objetivo da contabilidade, que é atender ao usuário da informação contábil considerando seus objetivos.

Esta pesquisa se utilizará da *accountability* sob seu enfoque normativo para atender às expectativas dos órgãos fiscalizadores, pois pretende-se observar o nível de conformidade das normas contábeis. Claro está que esse nível de conformidade poderá ser uma ferramenta para a população observar a *disclosure* dos órgãos públicos pesquisados.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo, quanto ao seu objetivo, pode ser caracterizado como descritivo. O procedimento utilizado para a coleta de dados é o documental, ou seja, foram utilizadas as Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas disponíveis no endereço eletrônico dos estados, capitais e Secretaria do Tesouro Nacional dos exercícios de 2014 e 2015, como fonte de dados. Os dados foram coletados nos meses de maio e junho de 2016. Em relação à abordagem, esta pesquisa classifica-se como quantitativa, pois emprega modelagem estatística para obter seus resultados.

O universo de pesquisa compreende as capitais e os próprios estados brasileiros, mais o Distrito Federal, totalizando 26 capitais, 26 estados e o Distrito Federal. Foram selecionadas as capitais e os estados brasileiros para uma visualização do cenário nacional, evidenciando se existem diferenças entre as regiões.

A análise da conformidade dos adotantes iniciais da reforma contábil baseou-se na elaboração de uma lista de verificações de acordo com as normas contábeis, cujos elementos foram verificados nas notas explicativas e nas demonstrações contábeis. A análise verificou: (i) a adequação das demonstrações contábeis; (ii) a análise documental sobre as notas explicativas; e (iii) os procedimentos contábeis. A Tabela 1 apresenta o *check list* utilizado na pesquisa.

Tabela 1 - Itens das Normas Brasileiras de Contabilidade observadas nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e em notas explicativas

| Item | Análises efetuadas | Norma contábil |
|------|--|----------------|
| 1 | Apresentação da(s) unidade(s) contábil(eis): (a) originária; (b) descentralizada; (c) unificada; (d) consolidada | NCT T 16.1 |
| 2 | Classificação dos elementos patrimoniais (a) circulante; (b) não-circulante. | NCT T 16.2 |
| 3 | Variações patrimoniais: (a) quantitativas (alteram patrimônio); | |
| 4 | Variações patrimoniais: (b) qualitativas (alteram a composição dos elementos patrimoniais); | NCT T 16.4 |
| 5 | Evidenciação das transações que envolvam terceiros, caso existam, são apresentadas em notas explicativas. | |
| 6 | Evidenciação das transações: pelo fato gerador; | |
| 7 | Evidenciação das transações: pela execução orçamentária; | |
| 8 | Evidenciação das transações: pelo método de evidenciação de ativos; | NCT T 16.5 |
| 9 | Evidenciação das transações: pelo método de evidenciação de passivos. | |

| Item | Análises efetuadas | Norma contábil |
|------|--|----------------|
| 10 | Divulgação Balanço Patrimonial | |
| 11 | Balanço Patrimonial possui anexos | |
| 12 | Divulgação da Demonstração das Variações Patrimoniais Quantitativas | |
| 13 | Divulgação da Demonstração das Variações Patrimoniais Qualitativas | |
| 14 | Divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa | NCT T 16.6 |
| 15 | Divulgação do Balanço Financeiro | |
| 16 | Divulgação do Balanço Orçamentário | |
| 17 | Evidenciação no Balanço Financeiro conforme vinculação de recursos | |
| 18 | Apresentação de Saldo anterior nos demonstrativos | |
| 19 | Divulgação das Notas Explicativas | |
| 20 | Identificação das entidades incluídas na consolidação; | |
| 21 | Características das entidades incluídas na consolidação | NCT T 16.7 |
| 22 | Procedimentos adotados na consolidação | |
| 23 | Razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades não foram avaliados pelos mesmos critérios (se for o caso) | |
| 24 | Natureza e montantes dos ajustes efetuados; | |
| 25 | Eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas? Sim, sem detalhes anteriores; | |
| 26 | Eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas | |
| 27 | Notas explicativas para consolidação | |
| 28 | Evidenciação, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; | |
| 29 | Evidenciação, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; | NCT T 16.9 |
| 30 | Evidenciação, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados. | |
| 31 | Evidenciação dos critérios de avaliação e mensuração de ativos | NCT T 16.10 |
| 32 | Evidenciação dos critérios de avaliação e mensuração de passivos | |

Fonte: Elaborado a partir dos dados das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T) (1ª geração das normas)

Como o objetivo desta pesquisa é analisar a adoção inicial, foram analisados os exercícios de 2014 e 2015, pois em 2014 a divulgação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público passou ser obrigatória e 2015 para observar se estava existindo evolução.

Na análise dos dados, os itens constantes na lista de verificação foram julgados de duas formas. Quando o órgão público evidenciou o item adequadamente, considera-se que atendeu ao item. Nos casos em que o órgão público não apresentou o item analisado nas Demonstrações Contábeis e/ou Notas Explicativas ou atendeu o item apenas parcialmente, considerou-se que o item não foi atendido. Considerou-se ainda que, mesmo não ocorrendo o evento que merecesse divulgação, o órgão público deveria divulgar a sua não ocorrência. Assim, nos casos em que as entidades não mencionarem os itens preconizados pelas normas contábeis, será avaliado como não cumprimento do item exigido. Na tabulação dos dados, foi considerado “1” no atendimento do item e “0” no não atendimento do item. Sendo assim, caso a capital ou estado tenha atendido apenas 1 item, ele terá 3% do total (32 itens analisados), se atendeu 16 itens, terá 50% do total.

Ressalta-se que essa metodologia de utilização de índice de conformidade, que já foi utilizada de forma similar em estudos anteriores para mensurar a reforma contábil (CHRISTIAENS, 1999; BENITO, BRUSCA, MONTESINOS, 2007; LIMA et al., 2010; ZONATTO et al, 2011), possui limitações, por se tratar de uma simplificação. Nesse sentido, caso um determinado item tenha sido atendido por um órgão público (por exemplo, Balanço Patrimonial), ele receberá “1”,

enquanto outro órgão que não atendeu esse item, mas atendeu outro item (por exemplo, Demonstração dos Fluxos de Caixa), ele também receberá “1”. O objetivo de quantificar informações originalmente qualitativas é o de permitir uma forma de comparação direta, mesmo que de forma exploratória.

Na coleta dos dados, observou-se que o estado do Rio Grande do Norte e o Distrito Federal, não disponibilizaram as Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas em seus endereços eletrônicos na data da coleta dos dados. Essas Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas foram buscadas no site da Secretaria do Tesouro Nacional, também sem sucesso, pois no endereço eletrônico do Tesouro Nacional apenas constavam os valores em planilhas do Excel® de alguns demonstrativos, não sendo possível, portanto, observar as variáveis selecionadas neste estudo. Sendo assim, a amostra para análise de conformidade e teste de médias ficou constituída por 25 estados e 26 capitais.

Após os dados coletados, foi calculada a frequência de adoção dos 32 itens elencados nesta pesquisa, nos estados e capitais separados por região e depois foi empregada a análise do teste de médias – teste t de *Student*. O objetivo do teste t foi observar se existem diferenças nas médias do nível de conformidade dos estados em relação às capitais.

Por fim, foi realizada uma análise de regressão em painel efeitos aleatórios para testar se variáveis descritoras do tamanho (Ativo Total) e da gestão (Liquidez e Endividamento) dos estados e capitais analisados permitiam identificar uma propensão desses em atender aos itens requisitados pelas normas contábeis, logo maior conformidade (CONF).

O teste de *Breusch e Pagan* indicou que há diferenças entre o grupo de estados (p-value 0,000) e o grupo de capitais (p-value 1.000) no período analisado e, portanto, recomendou uma análise de efeitos aleatórios ao invés de uma regressão OLS (mínimos quadrados ordinários). O teste de Hausman também indicou a utilização de efeitos aleatórios ao invés de efeitos fixos.

A regressão estimada foi:

$$CONF_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 TAM_{i,t} + \beta_2 END_{i,t} + \beta_3 LIQ_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

As variáveis independentes utilizadas foram: Tamanho (TAM), Endividamento (END) e Liquidez (LIQ) como *proxys*, respectivamente de Ativo Total, Passivo Oneroso/Ativo Total e Ativo Circulante/Passivo Circulante. As três variáveis possuem efeito positivo no *disclosure* (ZONATTO et al. (2011) e MURCIA (2009)), logo, na *accountability*, ou seja, quanto maior o tamanho, endividamento e liquidez, maior a *accountability*. As variáveis TAM, END e LIQ foram selecionadas com base no estudo realizado por Murcia (2009) em empresas públicas e Zonatto et al., (2011) em empresas públicas e privadas. Outros estudos que utilizaram a variável Tamanho, mas que não são direcionadas a área pública, são de Housain (2008), Mupurunga et al. (2011) e Miranda et al. (2011). A variável Liquidez foi selecionada com base na afirmação feita por Alt, Lassen e Rouse (2006) de que a elaboração de orçamentos e demonstrativos contábeis mais transparentes permite uma melhora na liquidez.

Além da exclusão do Distrito Federal e Rio Grande do Norte, os estados do Pará e a capital Rio Branco/AC foram excluídos da análise de regressão, pois representavam *outlier* na amostra. Portanto, a amostra final, para a regressão, foi composta por 25 capitais e 24 estados.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 2 evidencia a conformidade nas capitais em relação à análise de conformidade.

Tabela 2 - Conformidade das normas nas capitais

| Capital | % atendido em relação ao total | | | Capital | % atendido em relação ao total | | |
|--------------|--------------------------------|--------|----------|-----------------|--------------------------------|--------|----------|
| | (2014) | (2015) | Variação | | (2014) | (2015) | Variação |
| Norte | | | | Nordeste | | | |
| Macapá | 47% | 50% | ▲ | Aracaju | 25% | 47% | ▲ |
| Manaus | 38% | 41% | ▲ | Fortaleza | 94% | 94% | — |
| Rio Branco | 34% | 44% | ▲ | Maceió | 50% | 50% | — |
| Porto Velho | 3% | 47% | ▲ | Natal | 44% | 53% | ▲ |
| Boa Vista | 0% | 53% | ▲ | Recife | 22% | 47% | ▲ |
| Palmas | 44% | 53% | ▲ | Salvador | 53% | 53% | — |
| Belém | 0% | 22% | ▲ | João Pessoa | 0% | 6% | ▲ |
| TOTAL | 24% | 44% | ▲ | São Luis | 41% | 53% | ▲ |

| Capital | % atendido em relação ao total | | | Capital | % atendido em relação ao total | | |
|---------------------|--------------------------------|--------|----------|----------------|--------------------------------|--------|----------|
| | (2014) | (2015) | Variação | | (2014) | (2015) | Variação |
| Centro-Oeste | | | | Teresina | 6% | 6% | — |
| Campo Grande | 31% | 75% | ▲ | TOTAL | 37% | 45% | ▲ |
| Cuiabá | 28% | 44% | ▲ | Sudeste | | | |
| Goiânia | 41% | 41% | ▲ | Belo Horizonte | 19% | 84% | ▲ |
| TOTAL | 33% | 53% | ▲ | Rio de Janeiro | 56% | 56% | — |
| Sul | | | | São Paulo | 63% | 91% | ▲ |
| Porto Alegre | 9% | 53% | ▲ | Vitoria | 38% | 53% | ▲ |
| Curitiba | 72% | 91% | ▲ | TOTAL | 44% | 71% | ▲ |
| Florianópolis | 28% | 53% | ▲ | | | | |
| TOTAL | 36% | 66% | ▲ | | | | |

Fonte: elaborada pelos autores. Nota: o símbolo apresenta uma análise da variação da adoção entre 2014 e 2015, podendo ser um símbolo de estagnação ou de melhoria.

Analisando a Tabela 2 nota-se que, em 2014, as capitais da região Sudeste são as capitais com maior conformidade, pois das 32 normas elencadas no estudo, em total de 128 (32 para cada capital do Sudeste), foram adotadas 56, ou seja, aproximadamente 44% do total; seguido da região Nordeste com 37%, Sul com 36%, Centro-Oeste com 33% e Norte com 24%. No ano de 2015 a sequência foi quase idêntica: Sudeste em primeiro com 71%, região Sul em segundo lugar com 66%, seguido da região Centro-Oeste com 53%, Nordeste com 45% e Norte com 44%.

Analisando-se os estados (Tabela 3), nota-se que no ano de 2014 os estados do Ceará, Rio de Janeiro e São Paulo apresentaram conformidade de 91%, 63% e 63% respectivamente. Os demais estados não conseguiram atingir o mínimo de 55% de conformidade. No ano de 2015 os estados com maior nível de conformidade foram os estados do Ceará, Bahia e Rio Grande do Sul com 91% de conformidade, seguidos de Santa Catarina com 88%, Pará com 84% e Espírito Santo com 81%. Observa-se que o estado da Bahia e do Pará saíram de 0% de conformidade em 2014 para alcançarem uma das melhores conformidades em 2015. O Estado do Ceará se manteve entre os primeiros nos dois anos analisados.

Tabela 3 - Conformidade das normas nos estados

| Estados | % em relação ao total | | | Estados | % em relação ao total | | |
|---------------------|-----------------------|--------|----------|-----------------|-----------------------|--------|----------|
| | (2014) | (2015) | Variação | | (2014) | (2015) | Variação |
| Norte | | | | Nordeste | | | |
| AC | 28% | 53% | ▲ | AL | 0% | 0% | — |
| AP | 0% | 0% | — | BA | 0% | 91% | ▲ |
| AM | 50% | 50% | — | CE | 91% | 91% | — |
| PA | 0% | 84% | ▲ | MA | 50% | 50% | — |
| RO | 0% | 28% | ▲ | PB | 22% | 53% | ▲ |
| RR | 0% | 50% | ▲ | PE | 22% | 25% | — |
| TO | 34% | 44% | ▲ | PI | 0% | 50% | ▲ |
| TOTAL | 16% | 44% | ▲ | SE | 34% | 50% | ▲ |
| Centro-Oeste | | | | TOTAL | 27% | 51% | ▲ |
| GO | 38% | 53% | ▲ | Sudeste | | | |
| MT | 31% | 53% | ▲ | MG | 50% | 53% | ▲ |
| MS | 41% | 41% | ▲ | ES | 34% | 81% | ▲ |
| TOTAL | 36% | 49% | ▲ | | | | |

| Estados | % em relação ao total | | | Estados | % em relação ao total | | |
|--------------|-----------------------|--------|----------|--------------|-----------------------|--------|----------|
| | (2014) | (2015) | Variação | | (2014) | (2015) | Variação |
| Sul | | | | RJ | 63% | 78% | ▲ |
| PR | 53% | 44% | ▲ | SP | 63% | 69% | ▲ |
| RS | 28% | 91% | ▲ | | | | |
| SC | 25% | 88% | ▲ | TOTAL | 52% | 70% | ▲ |
| TOTAL | 35% | 74% | ▲ | | | | |

Fonte: elaborada pelos autores. Nota: o símbolo apresenta uma análise da variação da adoção entre 2014 e 2015, podendo ser um símbolo de estagnação ou de melhoria

A partir desses resultados de conformidade dos estados e capitais, foi realizado o teste t de *Student* afim de observar se existem diferenças entre as médias de conformidade dos estados em relação às capitais, cujos resultados estão apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 - Teste-t: duas amostras presumindo variâncias diferentes

| | Capitais | Estados |
|--------------------------------|----------|----------|
| Média | 0,431563 | 0,418125 |
| Variância | 0,058901 | 0,071384 |
| Observações | 52 | 50 |
| Hipótese da diferença de média | 0 | |
| gl | 100 | |
| Stat t | 0,266065 | |
| P(T<=t) uni-caudal | 0,395368 | |
| t crítico uni-caudal | 1,660234 | |
| P(T<=t) bi-caudal | 0,790737 | |
| t crítico bi-caudal | 1,983972 | |

Fonte: elaborada pelos autores

Os resultados da Tabela 4 não permitem rejeitar a hipótese 0, evidenciando, portanto, a não existência de diferença entre as amostras. Ou seja, a conformidade dos estados não difere das capitais e vice-versa.

Para responder o problema de pesquisa proposto, as regressões estimadas tiveram seus resultados apresentados na Tabela 5. Os resultados indicam que as variáveis Tamanho e Endividamento possuem uma possível relação com o nível de conformidade dos adotantes iniciais da reforma contábil. A variável Tamanho pode ser observada tanto nas capitais quanto nos estados, contudo o endividamento apenas nos estados.

Tabela 5 - Resultados das regressões para capitais e estados

| Capitais | | | Estados | |
|------------|----------|--------------|------------|--------------|
| | Coef. | P>{z} | Coef. | P>{z} |
| TAM | 3.80e-12 | 0,011 | 4.38e-11 | 0,009 |
| END | -.051579 | 0,600 | -8.130.991 | 0,014 |
| LIQ | .0039304 | 0,962 | -1.033.754 | 0,805 |
| _cons | .3734979 | 0,000 | 1.118.933 | 0,000 |
| N | | 50 | | 48 |
| R2 overall | | 0,1278 | | 0,2121 |

Fonte: elaborada pelos autores

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os procedimentos contábeis que tratam de Consolidação das Demonstrações; Depreciação, Amortização e Exaustão; e Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos, respectivamente, são os itens com menor atendimento entre estados e capitais pesquisadas em ambos os anos.

Ao analisar o cronograma estabelecido pela Portaria STN nº 548 de 2015, observa-se que a obrigatoriedade dos registros contábeis para Depreciação, Amortização e Exaustão (NBC 9) será em 2019 para estados e DF e 2020 para as capitais (municípios com mais de 50 mil habitantes). Da mesma forma com Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos, como são diversos ativos e passivos, as datas de obrigatoriedade variam de 2016 a 2024. Além da falta de divulgação das notas explicativas que seriam o meio adequado para divulgação da adoção dessas normas, bem como das informações sobre consolidação das Demonstrações Contábeis.

Observa-se que houve uma evolução da conformidade das normas na ordem de 50% do ano de 2014 para 2015, ou seja, de 283 itens adotados pelas capitais brasileiras em 2014 passaram para 435 itens atendidos em 2015. A capital que mais atendeu aos itens foi Fortaleza, seguido de Curitiba, São Paulo e Rio de Janeiro no ano de 2014 e, no ano de 2015, Fortaleza permaneceu em primeiro lugar com 94% de conformidade, seguido de São Paulo e Curitiba empatados em segundo lugar com 91%, seguidos de Belo Horizonte (84%).

No geral, observa-se que o nível de conformidade das capitais não chegava em 50% em nenhuma região do país no de 2014. Já em 2015 observa-se que a região Norte, região com menor conformidade, ficou com 45%, ou seja, quase no mesmo patamar da melhor região do ano anterior. Nota-se, portanto, um salto do nível de conformidade do ano de 2014 para o ano de 2015 nas capitais brasileiras.

Observa-se, também, que houve uma evolução da conformidade das normas nos estados. A evolução ocorreu na ordem de 81% do ano de 2014 para 2015, ou seja, de 242 itens adotados pelos estados brasileiros em 2014 passaram para 438 itens atendidos em 2015. Foi um avanço percentualmente maior porque as capitais, além de maior nível de conformidade, pois as capitais atenderam 435 itens em 2015 contra 438 dos estados.

O resultado da conformidade por regiões dos estados em 2014 evidenciou que: figurou em primeiro lugar a região Sudeste (52%), seguida das regiões Centro-Oeste (36%), Sul (35%), Nordeste (27%) e Norte (16%). Em 2015, a região Sul figurou em primeiro com 74%, seguida das regiões Sudeste (70%), Nordeste (51%), Centro-Oeste (49%) e Norte (44%). A mudança do primeiro lugar em 2015 ocorreu em função do bom desempenho de conformidade dos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

Nos resultados apresentados observa-se que os estados e capitais ainda não atendem plenamente as normas elencadas nesta pesquisa. Ficando as capitais, no ano de 2014, com de nível de conformidade em 34%, ou seja, atenderam 283 itens de 832 possíveis (26 capitais); e em 2015 um nível 52% de conformidade, ou seja, 435 dos 832 possíveis. Já os estados ficaram com um nível de conformidade de 30% em 2014 (242 itens de 800 possíveis – 25 estados) e 54,75% em 2015 (438 itens de 800 possíveis).

Esses resultados evidenciam, portanto, um baixo nível de conformidade, prejudicando assim a *accountability*. Nota-se, conseqüentemente, que a qualidade e transparência ficam prejudicadas e, dessa forma, os estados e capitais podem estar deixando de ganhar credibilidade e podem não estar conseguindo mitigar a corrupção e gastos desnecessários (Alt; Lassen; Rouse, 2006). Claro está que a obrigatoriedade ainda não existe, mas a adoção espontânea poderia fortalecer a *accountability* dos estados e capitais.

Nos resultados evidenciados, o coeficiente indica que estados endividados possuem uma relação negativa no atendimento inicial das normas e estados com maior arrecadação; e possuem uma relação positiva no atendimento inicial, refletindo maior busca por *accountability*. Os resultados diferem do estudo de Braga e Bezerra Filho (2016) que encontraram relação da conformidade com Tamanho e IDH. Essa discrepância deve decorrer devido às amostras que foram diferentes, pois o estudo de Braga e Bezerra Filho (2016) utilizaram os municípios do estado de Pernambuco, além das observações de conformidade que não foram idênticas.

A relação com o tamanho vai ao encontro aos achados de Zonatto *et al.* (2011), indicando que o tamanho pode explicar uma maior adoção de normas contábeis. Porém, a liquidez não pode ser explicada; resultado contrário de achados de Murcia (2009) e Zonatto *et al.* (2011), bem como o endividamento que obteve relação inversa com a conformidade. Essa diferença pode ser em função do tipo de empresas pesquisadas, pois Murcia utilizou empresas privadas (2009) e Zonatto *et al.* (2011) focou em empresas públicas e privadas do setor energético, que possuem uma necessidade de *disclosure* maior.

Ainda sobre a variável Tamanho, sob uma outra abordagem, talvez o motivo dos estados e capitais maiores terem maior *accountability* pode ser em função do número de usuários, ou seja, em municípios maiores a informação contábil deve ser direcionada a um número maior de pessoas. Steccolini (2002), após pesquisa com governos locais na Itália, observou que os usuários “internos” continuam a ser a categoria mais considerável de destinatários das informações contábeis, enquanto os cidadãos são geralmente um grupo insignificante de destinatários em grandes e pequenos municípios.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa analisou variáveis que explicariam o nível de conformidade inicial de adoção das normas contábeis pelos estados brasileiros e suas capitais, analisando-se os anos de 2014 e 2015. Os resultados obtidos permitem afirmar que, de forma geral, houve uma evolução no nível de conformidade dos estados e capitais investigadas e que, mesmo a obrigatoriedade de adoção ainda estando em curso, capitais e estados estão atendendo voluntariamente muitas normas.

Foi identificada uma relação positiva entre a variável Tamanho dos estados e capitais com a adoção das normas contábeis, sugerindo que as unidades com maior arrecadação, ou seja, mais recursos disponíveis estão mais adequados às exigências normativas contábeis. As unidades com menor arrecadação e mais endividados, por sua vez, apresentam grau de conformidade inferior à média. Diante desses achados, pode-se supor que a prestação de contas realizada pelos maiores estados e capitais contribui para a redução da assimetria informacional com os seus usuários, diferentemente da situação dos estados menores. Tal cenário oferece elementos relevantes para novos estudos sobre os fatores determinantes relacionados à *accountability* dos agentes públicos envolvidos.

Os procedimentos contábeis que tratam de Consolidação das Demonstrações; Depreciação, Amortização e Exaustão; e Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos, respectivamente, foram os itens com menor atendimento entre as capitais e estados pesquisados em ambos os anos. Observou-se uma evolução das capitais sobre a conformidade das normas na ordem de 50% do ano de 2014 para 2015, ou seja, de 283 itens adotados pelas capitais brasileiras em 2014 passaram para 435 itens atendidos em 2015. A capital que mais atendeu os itens foi Fortaleza, seguido de Curitiba, São Paulo e Rio de Janeiro no ano de 2014 e, no ano de 2015, Fortaleza permaneceu em primeiro lugar com 94% de conformidade, seguido de São Paulo e Curitiba empatados em segundo lugar com 91%, seguidos de Belo Horizonte (84%).

Já nos estados, observou-se uma evolução da conformidade das normas na ordem de 81% do ano de 2014 para 2015, ou seja, de 242 itens adotados pelos estados brasileiros em 2014 passaram para 438 itens atendidos em 2015. Foi, portanto, um avanço percentualmente maior do que o das capitais demonstrando um maior nível de conformidade que os estados, pois os estados atenderam 438 itens em 2015 contra 435 das capitais.

O teste de médias indicou que não há diferença entre a conformidade dos estados e capitais, entretanto a explicação dessa conformidade pelas variáveis dependentes não foi idêntica entre estados e capitais. Isso é uma evidência de que existem outras variáveis explicativas que poderiam ser incluídas no modelo, deixando assim, uma sugestão para pesquisas futuras.

Esta pesquisa possui limitações por ter caráter exploratório, não observando quais os motivos ou fatores que justificam o nível de conformidade das normas contábeis. Essa limitação, também, pode ser considerada uma sugestão de extensão desta pesquisa ou proposta para pesquisas futuras utilizando o modelo de equação estrutural para captar a percepção dos contadores públicos dos estados e capitais.

REFERÊNCIAS

- ALT, J. E.; LASSEN, D. D.; ROSE, S. The causes of fiscal transparency: evidence from the American States. **IMF Staff Papers, Special Issue**, v. 53, p. 30-57, 2006.
- ANESSI-PESSINA, E.; STECCOLINI, I. Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. **Financial Accountability & Management**, v. 23, n. 2, p. 113-131, 2007.
- AQUINO, A. C.B.; BATLEY, Richard Alan. Accounting and Accountability: The Political Effects of Technical Reforms in Brazil. 2015. Disponível em: < http://www.portalfea.fea.usp.br/sites/default/files/arquivos/anexos/aquino_batley_19jun15_discussoes_fea.asp.pdf>. Acesso em: 14 nov 2017.
- ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 809-836, 2009.
- AZEVEDO, R. R. de, AQUINO, A. C. B. de, SILVA, C., & Neves, F. Efeito da mudança de prazos de adoção e características das políticas contábeis na reforma da contabilidade patrimonial em municípios. In X Congresso de Administração, Sociedade e Inovação (CASI). Petrópolis/RJ, 2017.
- BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 10, n. 3, 2014.
- BRAGA, I. A.; BEZERRA FILHO, J. E. Convergências às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. **Anais do X Congresso Anpcont**, Ribeirão Preto, SP, Brasil, 2016.
- BENITO, B.; BRUSCA, I.; MONTESINOS, V. The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 293-317, 2007.
- CHRISTENSEN, Mark. Accrual accounting in the public sector: the case of the New South Wales government. **Accounting History**, v. 7, n. 2, p. 93-124, 2002.
- CHRISTIAENS, J. Financial accounting reform in flemish municipalities: An empirical investigation. **Financial Accountability & Management**, v.15, n.1, p.21-40, 1999.
- DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

DOWNS, G. W.; MOHR, L. B. Conceptual Issues in the Study of Innovation. **Administrative Science Quarterly**, v. 21, n. 4, p. 700-714, 1976.

Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm, 2000>. Acesso em: 30 dez. 2015.

Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 30 dez. 2015.

CARLIN, T. M. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. **Financial Accountability and Management**, v. 21, p. 309-36, 2005.

COHEN, S.; KAIMENAKI, E.; ZORGIOS, Y. Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities. **Financial Accountability and Management**, v. 23, n. 1, p. 91-111, 2007.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis 00 – Estrutura Conceitual Para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, de 02 de dezembro de 2008. Brasília. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 10 dez. 2015.

Decreto Nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. **Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências**. Brasília. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 10 dez 2015.

FILGUEIRAS, F. **Transparência, publicidade e accountability**. (Texto para discussão nº 1). Belo Horizonte, MG: Centro de Referência do Interesse Público, 2011. Disponível em: <http://democraciajustica.org/cienciapolitica3/sites/default/files/transparencia_publicidade_e_accountability.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2016.

GUTHRIE, J. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality? **Financial Accountability and Management**, v. 14, n. 1, p. 1-19, 1998.

KHAN, A.; MAYES, S. **Transition to Accrual Accounting**. International Monetary Fund, 2009. Disponível em: <http://www.eastafritac.org/images/uploads/documents_storage/Transition_to_Accrual_Accounting.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2016

KOBER, R., J.; LEE, NG. J. Mind your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector under Different Accounting Systems. **Financial Accountability & Management**, v. 26, n. 3, p. 267-298, 2010.

LIMA, V. S. de; LIMA, G. A. S. F. de; LIMA, I. S.; CARVALHO, L. N. G. de. Determinantes da convergência aos padrões internacionais de contabilidade no Brasil. In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT). *Anais...* São Paulo, 2010.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 253-272, 2014.

MIRANDA, K. F.; TOMÉ, W. C.; GALLON, A. V. Evidenciação da remuneração variável nas melhores empresas para se trabalhar listadas na BM&FBovespa: um estudo à luz dos CPCs 10 e 33. **Pensar Contábil**, v. 13, p. 35-47, 2011.

MUPURUNGA, P. V. R.; PONTE, V. M. R.; COELHO, A. C. D.; MENESES, A. D. de. Determinantes do nível de disclosure de instrumentos financeiros derivativos em firmas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, p. 263-278, 2011.

MURCIA, F. D. Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário de companhias abertas no Brasil. 2009. 181 fl s. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

O'DONNELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Revista Lua Nova**, v. 44, p. 27-54, 1988.

PALLOT, J. A Decade in Review: New Zealand's Experience With Resource Accounting and Budgeting. **Financial Accountability & Management**, v. 17, n. 4, 383-400, 2001.

PAULSSON, G. Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. **Financial Accountability & Management**, v. 22, n. 1, p. 47-62, 2006.

PINA, V.; TORRES, L.; YETANO, A. Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 765-807, 2009.

Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. **Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 30 dez. 2015.

Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 406, de 20 de junho de 2011. **Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis, Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis, Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao, Setor Público, V – Demonstrações Contábeis, Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_4062011_MCASP.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2015.

PRIETO, M. de F.; MARTINS, V. F. Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública no Brasil: uma análise nos demonstrativos da união no triênio 2010 a 2012. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v. 3, n. 5, p. 1-22, 2015.

ROCHA, A. C. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 2, p. 82-97, 2011.

- SCHEDLER, A. Conceptualizing accountability. **The self-restraining state: Power and accountability in new democracies**, v. 13, p. 17, 1999.
- RAVANELLO, M.; MARCUZZO, J. L.; FREY, M. R. Análise da adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista do CEPE**, v. 42, p. 114–131, 2015.
- STANTON, P.; HUGHES, J. W.; STANTON, J. Australian – USA Federal Governmental Accounting: Convergence or Divergence? **Financial Accountability & Management**, v. 14, n. 4, p. 249–264, 1998.
- SASSO, M. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2017.
- SEDIYAMA, G. A. S.; AQUINO, A. C. B. DE; LOPES, G. B. A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 28, n. 2, p. 78–100, 2017.
- SOUSA, K. M. de. Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais: uma análise de conformidade nos municípios brasileiros. **Contabilometria - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**, v. 3, n. 1, p. 1–13, 2016.
- SUDDABY, R., & GREENWOOD, R. Methodological issues in researching institutional change. **The Sage Handbook of Organizational Research Methods**, p. 176–195, 2009.
- STECCOLINI, I. **Local Government Annual Report: an Accountability Medium?** (Working Paper Series No 81/02.), SDA Bacconi, Milano, Italy, 2002.
- TER BOGT, H. J. Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: A Reassessment of Ambitions and Results – An Institutionalist Approach to Accounting Change in the Dutch Public Sector. **Financial Accountability & Management**, v. 24, n. 3, p. 209–41, 2008.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. Institutional Sources of in the Formal Change Structure of Organizations: The Diffusion of Civil Service Reform, 1880 - 1935. **Administrative Science Quarterly**, v. 28, n. 1, p. 22–39, 1983.
- WYNNE, Andy. Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting. **International Journal on Governmental Financial Management**, v. 6, n. 1, 2007.
- WYNNE, Andy. An Efficient Technical Solution or an Ideologically Contested Approach – the balance sheet for business style accrual accounting in the public sector. **International Journal on Governmental Financial Management**, v. 6, n. 1, 2012.
- ZONATTO, V. C. da Silva; SANTOS, A. Corrêa dos; RODRIGUES JUNIOR, M. M.; BEZERRA, F. A. Fatores Determinantes para adoção de padrões internacionais de contabilidade no Brasil: uma investigação em empresas públicas e privadas do setor de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, p. 26-47, 2011.