

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISA EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

ALLAN JONSON PICCINI

**DISCLOSURE DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS
NO SETOR PÚBLICO:** uma contribuição na identificação do estágio de
adesão dos municípios brasileiros

**VITÓRIA
2018**

ALLAN JONSON PICCINI

**DISCLOSURE DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS
NO SETOR PÚBLICO: uma contribuição na identificação do estágio de
adesão dos municípios brasileiros**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Professor Mestre João Eudes Bezerra Filho

**VITÓRIA
2018**

ALLAN JONSON PICCINI

**DISCLOSURE DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS
NO SETOR PÚBLICO: uma contribuição na identificação do estágio de
adesão dos municípios brasileiros**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – nível Profissionalizante.

Aprovada em 23 de Abril de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Me. JOÃO EUDES BEZERRA FILHO

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
(FUCAPE)

Prof. Dr. FABIO YOSHIO SUGURI MOTOKI

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
(FUCAPE)

Profa. Dra. ARILDA MAGNA CAMPAGNARO TEIXEIRA

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
(FUCAPE)

A minha filha Giovanna e a minha mãe Iolanda. Vocês são meus bens maiores. As minhas referências. Os meus objetivos. Tudo que fiz foi inspirado e para vocês, mesmo estando ausente quando dos momentos dedicados aos estudos (que foram muitos).

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus por ter me depositado determinação e foco nesta jornada cujo transcorreu com enormes dificuldades.

Ao Professor Mestre João Eudes Bezerra Filho, pelos conhecimentos disseminados e pelo brilhante apoio prestado durante a orientação desta dissertação.

A FUCAPE e ao seu corpo docente cujo constrói a cada dia esta instituição de excelência.

Aos meus grandes amigos o qual faço questão de denominar Dayse, Edno, Erica, Girleny, Gleuber, Lennilton e Paulo pela amizade, parceria e constante presteza em nossa trajetória. Unidos fomos mais fortes.

Aos meus amigos e familiares que de longe ou de perto, me incentivaram e ajudaram a lutar por este título.

RESUMO

Com as dificuldades apresentadas pelos municípios brasileiros em adotar os procedimentos contábeis patrimoniais, oriundos do processo de convergência às normas internacionais (IPSAS), este trabalho tem por objetivos: 1) Estabelecer uma metodologia que possibilite a criação de um índice de acompanhamento do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais; e 2) Apurar o índice alcançado nos municípios brasileiros nos exercícios de 2015 e 2016. Para encontrar o grau de evidenciação dos procedimentos, foi construído um checklist de verificações com base no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). O grau final obtido por este checklist foi denominado "Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais" (IEA-PIPCP). Para execução do modelo foram utilizados demonstrativos patrimoniais de 2015 e 2016 dos municípios que prestaram contas junto ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). Os resultados apontaram um pequeno avanço no IEA-PIPCP nacional dos municípios nos primeiros exercícios de vigência do PIPCP (2015 e 2016). Porém, o número ainda é aquém do desejado, o que confirma o grau de oportunidade de que representa a implementação do PIPCP para enfrentar a realidade de omissões de ativos e passivos pelos entes municipais brasileiros.

Palavras-chave: Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disclosure de Informações Patrimoniais. Procedimentos Contábeis Patrimoniais em Municípios Brasileiros.

ABSTRACT

With the difficulties presented by the Brazilian municipalities in adopting the accounting procedures inherent to the process of convergence to international standards (IPSAS), this work aims to: 1) Establish a methodology that allows the creation of an index of monitoring of the level of disclosure of equity procedures; and 2) Determine the index reached in the Brazilian municipalities in the years 2015 and 2016. To find the degree of disclosure of the procedures, a checklist of checks was constructed based on the Implementation Plan of the Accounting Procedures (PIPCP). The final grade obtained by this checklist was called the "Index of Evidence of Attendance of the Plan for the Implementation of the Accounting Procedures of Assets" (IEA-PIPCP). For the execution of the model, we used the equity accounts for 2015 and 2016 of the municipalities that were accountable to the System (SICONFI). The results showed a small improvement in the national IEA-PIPCP of the municipalities in the first years of the PIPCP (2015 and 2016). However, the number is still which confirms the degree of opportunity represented by the implementation of the PIPCP to address the reality of omissions of assets and liabilities by Brazilian municipal entities.

Keywords: Convergence of Accounting Applied to the Public Sector. Disclosure of Equity Information. Accounting Procedures in Brazilian Municipalities.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Procedimentos PIPCP e os procedimentos analisados pela pesquisa	18
Tabela 2 - Mecanismo de identificação de disclosure dos procedimentos analisados ...	19
Tabela 3 - Procedimentos do PIPCP não tratados pela pesquisa.....	22
Tabela 4 - Fatores sugeridos que possam influenciar no IEA-PIPCP	27
Tabela 5 – Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2015 e 2016	31
Tabela 6 - Correlação IEA-PIPCP 2016 do município com Habitantes e IDH.....	34
Tabela 7 - Ranking nacional de municípios com maiores IEA-PIPCP em 2016.....	35
Tabela 8 - Ranking nacional de municípios com menores IEA-PIPCP em 2016.....	37
Tabela 9 - Fatores associados ao IEA-PIPCP em 2016 (regressão)	40
Tabela 10 – Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região centro-oeste	48
Tabela 11 - Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região nordeste	48
Tabela 12 - Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região norte.....	49
Tabela 13 - Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região sudeste	50
Tabela 14 - Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região sul	51

LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CRC – Conselho Regional de contabilidade
DCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
FINBRA – Finanças do Brasil
GTCON - Grupos Técnicos de Padronização de Procedimentos Contábeis
IDH – Índice de Desenvolvimento Humano
IEA-PIPCP – Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
IFAC - International Federation of Accountants
IFRS - International Financial Reporting Standards
IPSAS - International Public Sector Accounting Standards
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBCTSP - - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCP - Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PIPCP - Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
RPPS - Regime Próprio de Previdência Social
SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 O ASPECTO PATRIMONIAL NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	13
2.1 A NECESSIDADE DE EVOLUÇÃO INFORMACIONAL NO SETOR PÚBLICO ...	13
2.2 OS PASSOS DA IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE PATRIMONIALISTA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	14
2.3 ESTUDOS ANTERIORES.....	15
2.4 DISCLOSURE.....	17
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	18
4 ANÁLISES DOS RESULTADOS	29
5 CONCLUSÕES	41
REFERÊNCIAS.....	44
APÊNDICES	48

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

Nos anos 2000, a contabilidade pública brasileira iniciou um processo de convergência para normas internacionais sugeridas pelo IFAC. Como marco desta iniciativa destaca-se o trabalho em conjunto da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e outros representantes, tendo sido apresentado, em 2009, as NBC T 16 (Normas Brasileiras de Contabilidades Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) que vigoraram a partir de 2010 (HERBEST, 2010, p. 16).

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

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

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

Para identificar a realidade da União, Martins e Prieto (2015, p. 19) analisaram o nível de adoção às normas internacionais nos balanços federais dos exercícios de 2010 a 2012. Os autores observaram que existe uma mobilização pelos gestores públicos federais em se adequarem às normas, apesar das dificuldades encontradas no cumprimento das NBC TSPs.

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

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

A necessidade de adoção dos procedimentos patrimoniais por parte dos municípios brasileiros, suscitou o questionamento: Tomando como referência os exercícios financeiros de 2015 e 2016, qual o estágio em que se encontram os municípios brasileiros quanto ao cumprimento das evidenciações (*disclosure*) exigidas

pelo Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Portaria STN nº 548/2015)?

Visando responder a citada questão, este trabalho tem como objetivos:

1. Estabelecer uma metodologia (modelo) que possibilite a criação de um índice de acompanhamento do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais, por parte dos municípios brasileiros, tomando como parâmetro as determinações da Portaria STN nº 548/2015, e
2. Apurar o índice alcançado a partir das informações dos Balanços Patrimoniais dos municípios brasileiros, de competência dos exercícios de 2015 e 2016, disponíveis no SICONFI.

Estruturado no PIPCP, criado pela Portaria STN nº 548/2015, o índice permitirá que os Tribunais de Contas e a própria STN tomem conhecimento do estágio em que os entes municipais se encontram no processo de adesão à contabilidade patrimonial. O modelo disponibilizado por esta pesquisa é de uso recomendado para os exercícios financeiros futuros, possibilitando assim, o acompanhamento do grau de adesão ao PIPCP por parte dos diversos usuários da informação (controles internos, externos e social).

Capítulo 2

2 O ASPECTO PATRIMONIAL NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

2.1 A NECESSIDADE DE EVOLUÇÃO INFORMACIONAL NO SETOR PÚBLICO

De modo geral o setor público vem sofrendo diversas modificações. A exigência da população por melhores serviços prestados e por menores cargas tributárias têm potencializado a importância com que o Estado vê a sua atividade financeira (NASCIMENTO, 2008, p. 7).

Neste contexto, a contabilidade também foi absorvida por este processo de aprimoramento, onde se notou a necessidade de construção de relatórios com maior grau de comparabilidade, transparência e confiabilidade (QUEIROZ e RODRIGUES, 2012, p. 25).

Nascimento (2008, p. 51) destaca que uma das principais vantagens da adoção da contabilidade patrimonial é a escrituração mais abrangente das transações do setor público, e que por consequência proporcionará uma maior qualidade na construção de estatísticas na área de finanças públicas.

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

Segundo Carvalho et al. (2010, p. 826), a contabilidade que não efetuar seus registros sob a ótica patrimonial terá suas informações incompletas. Para a gestão apurar resultados e avaliar sua performance o modelo contábil por competência é de fundamental aplicação.

2.2 OS PASSOS DA IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE PATRIMONIALISTA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

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

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

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

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

Em 2015 foi promulgada a Portaria STN nº 548/2015 que aprovou o PIPCP. Plano cujos procedimentos serviram como fonte de inspiração para a metodologia proposta para este trabalho, na apuração do nível de *disclosure* patrimonial. O estágio que os entes públicos se encontram na aplicação deste plano poderá ser medido por esta metodologia.

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

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Cruvinel e Lima (2011, p. 83) estudaram a adoção do modelo contábil por competência no setor público brasileiro, sob a ótica das normas brasileiras e internacionais. Observaram que os registros contábeis no setor público brasileiro

sofreram evolução apenas no aspecto orçamentário. Como consequência, passivos e despesas foram omitidos das demonstrações devido à ausência de registros pelo regime de competência. Este regime foi intensamente recomendado pelos autores devido ao seu enfoque patrimonialista e realista.

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

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

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

2.4 DISCLOSURE

Preocupados com a mensuração da divulgação em informações financeiras publicadas, Marston e Shrives (1991, p. 195) revisaram a literatura internacional buscando encontrar a aplicação de índices de *disclosure* em demonstrações e explicações em torno destes relatórios. Os autores concluíram que a construção de índices de divulgação é dificultosa devido a sua subjetividade de aplicação.

Na realidade do setor público brasileiro, Maes e Sanchez (2013, p. 30) estudaram as mudanças dos balanços do setor público em relação a Lei nº 4.320 de 1964 e as NBC T 16.6/MCASP. Suas conclusões foram no sentido de que as modificações trouxeram evoluções informacionais e de transparência. Evolução esta propiciada pela inserção de novos demonstrativos no rol de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASPs) e pelo avanço informacional dos balanços já existentes.

Ferreira et al. (2013, p. 45) desenvolveram um quadro teórico que disponibilizou maior clareza nas práticas de divulgação financeira do setor público por meio da internet. Complementarmente, o referido estudo contribuiu na interpretação da prática conhecida como *Internet Financial Reporting*.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para encontrar o grau de *disclosure* (evidenciação) dos PCPs objetivado por esta pesquisa, foi construído um *checklist* de verificações, estruturado com base no rol de procedimentos do PIPCP (Tabela 1).

TABELA 1 - PROCEDIMENTOS PIPCP E OS PROCEDIMENTOS ANALISADOS PELA PESQUISA

Procedimento PIPCP	Prazo de adesão p/ municípios c/ população maior que 50 mil	Prazo de adesão p/ municípios c/ população até 50 mil	Procedimento analisado pela pesquisa
1. Créditos tributários e contribuições	01/01/2021	01/01/2022	1. Créditos tributários a receber
2. Créditos previdenciários	01/01/2021	01/01/2022	2. Créditos previdenciários a receber
3. Demais créditos a receber	01/01/2018	01/01/2019	3. Demais créditos a receber
4. Dívida ativa tributária, Dívida ativa não Tributária e seu ajuste para perdas	01/01/2015	01/01/2015	4. Dívida ativa tributária 5. Dívida ativa não tributária 6. Ajuste para perdas de créditos a receber
5. Provisões por competência.	01/01/2020	01/01/2021	7. Provisões
7. Bens móveis e imóveis e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2020	01/01/2021	8. Bens móveis 9. Bens imóveis 10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado 11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado
10. Obrigações de empréstimos, financiamentos e obrigações contratuais e mobiliárias	01/01/2020	01/01/2021	12. Empréstimos tomados 13. Financiamentos tomados
12. Provisão atuarial do RPPS dos servidores civis e militares	01/01/2016	01/01/2016	14. Provisão atuarial

15. Intangíveis: Softwares, patentes, marcas, licenças, amortização e sua reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2021	01/01/2022	15. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres 16. Amortização de intangível 17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível
17. Investimentos permanentes e seus ajustes para perdas e redução ao valor recuperável	01/01/2020	01/01/2021	18. Participações permanentes 19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes
18. Estoques	01/01/2022	01/01/2023	20. Estoques

Fonte: STN (2015, p. 33) (adaptado pelo autor).

Este estudo concebeu os itens a serem analisados (*checklist*) com base no desmembramento de alguns procedimentos elencados no PIPCP. Este desmembramento foi realizado visando reconhecer a evidenciação de procedimentos que estavam adentrados a procedimentos “macros” (abrangentes) do PIPCP.

Para cada item do checklist foi criado um mecanismo para identificação (*proxy*) de *disclosure* (Tabela 2) utilizando-se de saldos em contas contábeis elencadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) da federação, que é de adoção obrigatória pelos entes, a partir de 2014, conforme Portaria STN nº 634/2013.

TABELA 2 - MECANISMO DE IDENTIFICAÇÃO DE DISCLOSURE DOS PROCEDIMENTOS ANALISADOS

Procedimento / Proxy (evidenciação de saldo contábil diferente de zero em determinada contas contábeis)
Procedimento: 1-Créditos tributários a receber Proxy: Créditos tribut, a receber (cód.: 1.1.2.1.0.00.00, 1.2.1.1.1.01.00, 1.2.1.1.2.01.00, 1.2.1.1.3.01.00, 1.2.1.1.4.01.00 e 1.2.1.1.5.01.00)
Procedimento: 2-Créditos previdenciários a receber Proxy: Créditos previd. a receber curto prazo (cód.: 1.1.3.6.0.00.00)

Procedimento: 3-Demais créditos a receber

Proxy: Adiantamentos concedidos (cód.: 1.1.3.1.0.00.00), Clientes (cód.: 1.1.2.2.0.00.00, 1.2.1.1.1.02.00, 1.2.1.1.2.02.00, 1.2.1.1.3.02.00, 1.2.1.1.4.02.00 e 1.2.1.1.5.02.00), Créditos a receber por descentr. da prestação de serviços (cód.: 1.1.3.3.0.00.00), Créditos de transf. a receber (cód.: 1.1.2.3.0.00.00), Créditos por danos ao patrim. (cód.: 1.1.3.4.0.00.00), Demais créditos e valores longo prazo (cód.: 1.2.1.2.0.00.00), Depósitos restit. e valores vinculados (cód.: 1.1.3.5.0.00.00), Emprést. e financiam. concedidos (cód.: 1.1.2.4.0.00.00, 1.2.1.1.1.03.00, 1.2.1.1.2.03.00, 1.2.1.1.3.03.00, 1.2.1.1.4.03.00 e 1.2.1.1.5.03.00), Outros créditos a receber e valores curto prazo (cód.: 1.1.3.8.0.00.00) e Tributos a recuperar/compensar (cód.: 1.1.3.2.0.00.00)

Procedimento: 4-Dívida ativa tributária

Proxy: Dívida ativa tribut. (cód.: 1.1.2.5.0.00.00, 1.2.1.1.1.04.00, 1.2.1.1.2.04.00, 1.2.1.1.3.04.00, 1.2.1.1.4.04.00 e 1.2.1.1.5.04.00)

Procedimento: 5-Dívida ativa não tributária

Proxy: Dívida ativa não Tribut. (cód.: 1.1.2.6.0.00.00, 1.2.1.1.1.05.00, 1.2.1.1.2.05.00, 1.2.1.1.3.05.00, 1.2.1.1.4.05.00 e 1.2.1.1.5.05.00)

Procedimento: 6-Ajuste para perdas de créditos a receber

Proxy: (-) Ajuste de perdas de créditos curto prazo (cód.: 1.1.2.9.1.00.00, 1.1.2.9.2.00.00, 1.1.2.9.3.00.00, 1.1.2.9.4.00.00 e 1.1.2.9.5.00.00), (-) Ajuste de perdas de demais créditos e valores curto prazo (cód.: 1.1.3.9.0.00.00) e (-) Ajuste de perdas de créditos longo prazo (cód.: 1.2.1.1.1.99.00, 1.2.1.1.2.99.00, 1.2.1.1.3.99.00, 1.2.1.1.4.99.00 e 1.2.1.1.5.99.00)

Procedimento: 7-Provisões

Proxy: Provisões curto prazo (cód.: 2.1.7.0.0.00.00), Provisão p/ riscos trabalhistas longo prazo (cód.: 2.2.7.1.0.00.00), Provisão p/ riscos fiscais longo prazo (cód.: 2.2.7.3.0.00.00), Provisão p/ riscos cíveis longo prazo (cód.: 2.2.7.4.0.00.00), Provisão p/ repartição de créditos longo prazo (cód.: 2.2.7.5.0.00.00), Provisão p/ riscos decorrentes de contratos de PPP longo prazo (cód.: 2.2.7.6.0.00.00), Provisão p/ obrigações decorrentes da atuação governamental longo prazo (cód.: 2.2.7.7.0.00.00) e Outras provisões longo prazo (cód.: 2.2.7.9.0.00.00)

Procedimento: 8-Bens móveis

Proxy: Bens móveis (cód.: 1.2.3.1.0.00.00)

Procedimento: 9-Bens imóveis

Proxy: Bens imóveis (cód.: 1.2.3.2.0.00.00)

Procedimento: 10-Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado

Proxy: (-) Depreciação, exaustão e amortiz. acumulada (cód.: 1.2.3.8.0.00.00)

Procedimento: 11-Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado

Proxy: (-) Redução ao valor recuperável de imobilizado (cód.: 1.2.3.9.0.00.00) e Reavaliação de Imobilizado (cód.: 4.6.1.1.0.00.00)

Procedimento: 12-Empréstimos tomados

Proxy: Empréstimos curto prazo interno (cód.: 2.1.2.1.0.00.00), Empréstimos curto prazo externo (cód.: 2.1.2.2.0.00.00), Empréstimos longo prazo interno (cód.: 2.2.2.1.0.00.00) e Empréstimos longo prazo externo (cód.: 2.2.2.2.0.00.00)

Procedimento: 13-Financiamentos tomados

Proxy: Financiamentos curto prazo interno (cód.: 2.1.2.3.0.00.00), Financiamento curto prazo externo (cód.: 2.1.2.4.0.00.00), Financiamentos longo prazo interno (cód.: 2.2.2.3.0.00.00) e Financiamento longo prazo – externo (cód.: 2.2.2.4.0.00.00)

Procedimento: 14-Provisão atuarial

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

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

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

Procedimento: 16-Amortização de intangível

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

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

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

Procedimento: 18-Participações permanentes

Proxy: Participações permanentes (cód.: 1.2.2.1.0.00.00)

Procedimento: 19-Redução ao valor recuperável de participações permanentes

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

Procedimento: 20-Estoques

Proxy: Estoques (cód.: 1.1.5.0.0.00.00)

Fonte: STN (2017, p. 1) (adaptado pelo autor).

Para as *proxys* utilizadas considerou-se as contas com saldos diferentes de zero pelo fato de o SICONFI não restringir o envio de contas contábeis que não tiveram movimentação. Foram encontradas várias declarações municipais com diversas contas com saldos zeros, que provavelmente foram oriundas de ações automatizadas dos

softwares contábeis municipais. Com isso, não se pode afirmar que saldos zerados representam *disclosure* por iniciativa do preparador da informação.

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

O *checklist* utilizou como referência 11 (onze) dos 19 (dezenove) procedimentos do PIPCP. A Tabela 3 apresenta os procedimentos do PIPCP que não foram tratados pela pesquisa, e as justificativas para isso.

TABELA 3 - PROCEDIMENTOS DO PIPCP NÃO TRATADOS PELA PESQUISA

Procedimento PIPCP	Prazo de adesão p/ municípios c/ população maior que 50 mil	Prazo de adesão p/ municípios c/ população até 50 mil	Justificativa
6. Ativos e passivos contingentes em contas contábeis de controle ou notas explicativas	01/01/2020	01/01/2021	Inexistência de conta(s) contábil(beis) que evidencie(m) este procedimento na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
8. Bens de infraestrutura e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2023	01/01/2024	Inexistência de conta(s) contábil(beis) que evidencie(m) este procedimento na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
9. Bens do patrimônio cultural e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2023	01/01/2024	Inexistência de conta(s) contábil(beis) que evidencie(m) este procedimento na Demonstração de Contas Anuais (DCA).

11. Obrigações por competência de benefícios a empregados	01/01/2018	01/01/2019	Inexistência de registro do Indicador de Superávit Financeiro (atributo) (art. 105 da Lei 4.320/64 na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
13. Obrigações por competência com fornecedores	01/01/2016	01/01/2016	Inexistência de registro do Indicador de Superávit Financeiro (atributo) (art. 105 da Lei 4.320/64 na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
14. Demais obrigações por competência	Será definido por normativo específico	Será definido por normativo específico	Inexistência de registro do Indicador de Superávit Financeiro (atributo) (art. 105 da Lei 4.320/64 na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
16. Outros ativos intangíveis e sua amortização e redução ao valor recuperável	Será definido por normativo específico	Será definido por normativo específico	Inexistência de conta(s) contábil(beis) que evidencie(m) este procedimento na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
19. Outros aspectos ref. aos procedimentos patrimoniais definidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP	Será definido por normativo específico	Será definido por normativo específico	Inexistência de conta(s) contábil(beis) que evidencie(m) este procedimento na Demonstração de Contas Anuais (DCA).

Fonte: STN (2015, p. 33) (adaptado pelo autor).

Os procedimentos não abrangidos pela pesquisa são itens específicos, cuja escrituração remeteria a um pequeno número de entes federados com estes tipos de transações. A dificuldade de mensuração e registro destes procedimentos, determinou prazos mais extensos de exigência pelo PIPCP, ou ainda a ser definido um prazo por ato normativo específico. Contudo, os procedimentos ausentes não prejudicaram a construção da metodologia de avaliação do nível de *disclosure* dos procedimentos patrimoniais estudados.

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

- 0 = Não evidenciou o procedimento
- 1 = Evidenciou o procedimento

Ao contrário do modelo de Braga (2015, p. 37) que utilizou uma grade de até três pontos (0=Não atendimento/1=Atendimento parcial/2=Atendimento integral) para avaliar o atendimento aos procedimentos contábeis analisados, nesta pesquisa uma *dummy* foi suficiente, porque a análise limitou-se à verificar a existência de evidenciação do procedimento.

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

$$IEA - PIPCP = \frac{S}{T} \times 100 \quad (1)$$

Onde:

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

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

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

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

Com o propósito de executar e obter os primeiros resultados pela metodologia exposta, e demais técnicas estatísticas, foi realizada uma pesquisa exploratória descritiva e quantitativa, utilizando-se como amostra os municípios brasileiros com demonstrações contábeis publicadas dos exercícios de 2015 e 2016. A base de dados correspondeu as contas anuais publicadas no portal eletrônico do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), em consulta disponível do FINBRA (Finanças do Brasil). As demonstrações utilizadas foram: “Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB)” e “Variações Patrimoniais DCA (Anexo I-HI)”.

A escolha dos exercícios de 2015 e 2016 se deu pelo fato de serem os mais recentes exercícios com demonstrações integralmente publicadas pelos municípios, consoante as normas da STN e dos Tribunais de Contas estaduais e municipais. Estes exercícios também foram os primeiros de vigência do PIPCP, mais especificamente quanto a adoção e evidenciação dos seguintes procedimentos (em âmbito municipal):

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

Outro aspecto que justifica a escolha desse período, é o fato de o exercício de 2015 ser o primeiro com utilização plena do PCASP pelos municípios brasileiros. Antes

dele não havia uma padronização nacional para classificação de contas, para fins de evidenciação dos respectivos registros contábeis dos entes federados.

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

Ressalta-se que os municípios de Balneário Rincão (SC), Mojuí dos Campos (PA), Paraíso das Águas (MS), Pescaria Brava (SC) e Pinto Bandeira (RS) foram desconsiderados por terem sido emancipados após 2010 e não possuem dados suficientes para processar o modelo de regressão proposto do trabalho. A coleta final resultou em 70,54% dos municípios existentes no território nacional (74,2% da população total brasileira).

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

$$\text{IEA-PIPCP} = \beta_1 + \beta_2 \text{ Orçamento} + \beta_3 \text{ Controle Interno} + \beta_4 \text{ População} + \beta_5 \text{ IDH} \quad (2)$$

Na Tabela 4 encontram-se os embasamentos científicos dos fatores, as *proxys* utilizadas e os repositórios onde os dados foram coletados.

TABELA 4 - FATORES SUGERIDOS QUE POSSAM INFLUENCIAR NO IEA-PIPCP

Fator	Fonte	Proxy	Repositório de coleta
Orçamento	Segundo Giacomoni (2001) o uso do orçamento como instrumento da administração é uma das características do orçamento moderno, que objetiva auxiliar o "Executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle". Portanto, estima-se que municípios com maiores orçamentos, possuem maior capacidade de investimento em procedimentos para melhor qualificar suas escriturações contábeis.	Receita total estimada em R\$	FINBRA - tabela Receitas Orçamentárias (Anexo I-C)
Controle Interno	Segundo Azevedo (2013), a existência de Controle Interno fez com que houvesse um aumento na imprecisão de estimativa orçamentária do município. Considerando que a estimativa enquadra-se como um Procedimento Contábil Orçamentário (Parte I do MCASP (PCO)), torna-se oportuno sugerir que este fator também possa influenciar nos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs).	Despesa empenhada na subfunção 124 (Controle Interno) em R\$	FINBRA - Despesas por Função (Anexo I-E)
População	Segundo Braga (2015), a faixa populacional possui relação positiva com o grau de convergência atingido pelos municípios de Pernambuco. Com isso, espera-se que este fator também impacte nos PCPs cujo não foram testados por este estudo anterior	População em quantidade	IBGE

IDH	Segundo Braga (2015), o IDH municipal influenciou negativamente no grau de convergência dos municípios pernambucanos. Com isso, espera-se que este fator também impacte nos PCPs	-x-	PNUD
-----	--	-----	------

Fonte: Elaborado pelo autor.

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

Após a criação do checklist, visando identificar o IEA-PIPCP dos municípios brasileiros, houve a coleta dos demonstrativos contábeis dos 3929 municípios pesquisados via tabelas do FINBRA (formato "csv"). Para a análise do *checklist* foram migrados os dados coletados para um banco de dados Sybase®. Por intermédio de *scripts* de linguagem SQL, foram transcritas consultas das *proxys* elencadas em cada item do *checklist* de análise. A posteriori, os dados já sumarizados foram inseridos no SPSS *Statistics* 17.0® para a execução da regressão objetivando identificar os fatores associados aos índices municipais atingidos.

Capítulo 4

4 ANÁLISES DOS RESULTADOS

Abaixo segue a análise sintética e analítica do IEA-PIPCP (Índice de Evidenciação de Atendimento do PIPCP) para o exercício de 2016 considerando todos os municípios abrangidos nesta pesquisa.

A média geral nacional chegou ao índice de 34,4%. Pelo Gráfico 1 nota-se que a distribuição de frequência aponta que 56,5% dos municípios pesquisados ficam entre 25% e 40% de IEA-PIPCP. O desvio padrão da distribuição é de 2,576 e a mediana 7.

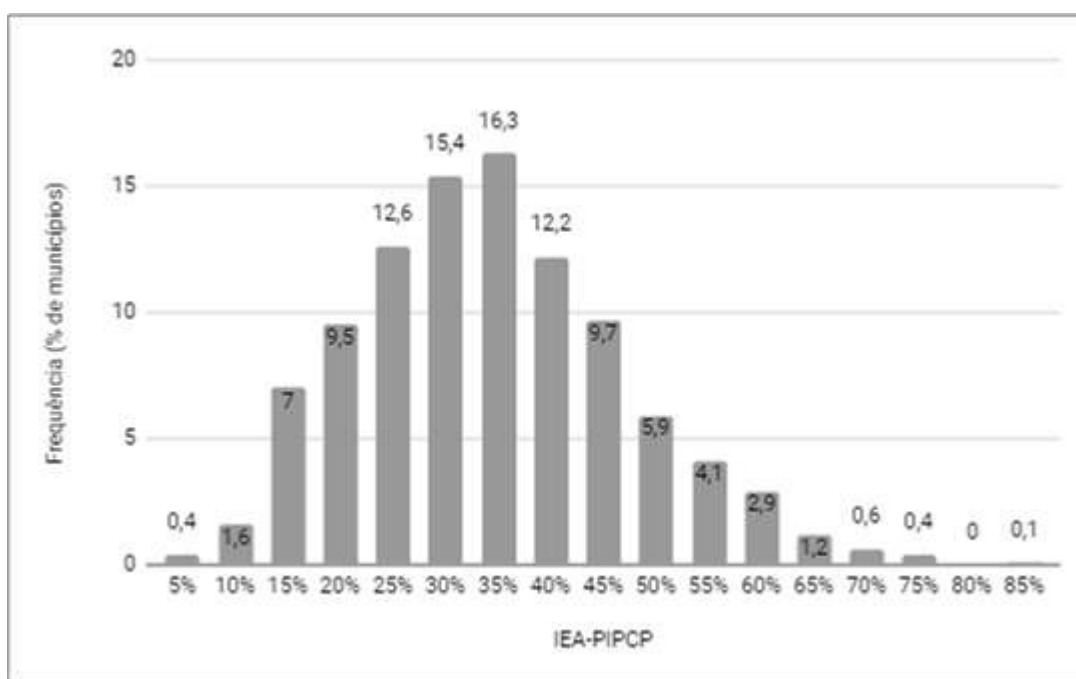


Gráfico 1: Distribuição de frequência do IEA-PIPCP nacional dos municípios em 2016
Fonte: Elaborado pelo autor.

Para constatação do desempenho dos municípios nos dois primeiros exercícios de vigência do PIPCP, foi realizado um comparativo do IEA-PIPCP do exercício de 2016 com o de 2015 (Gráfico 2).

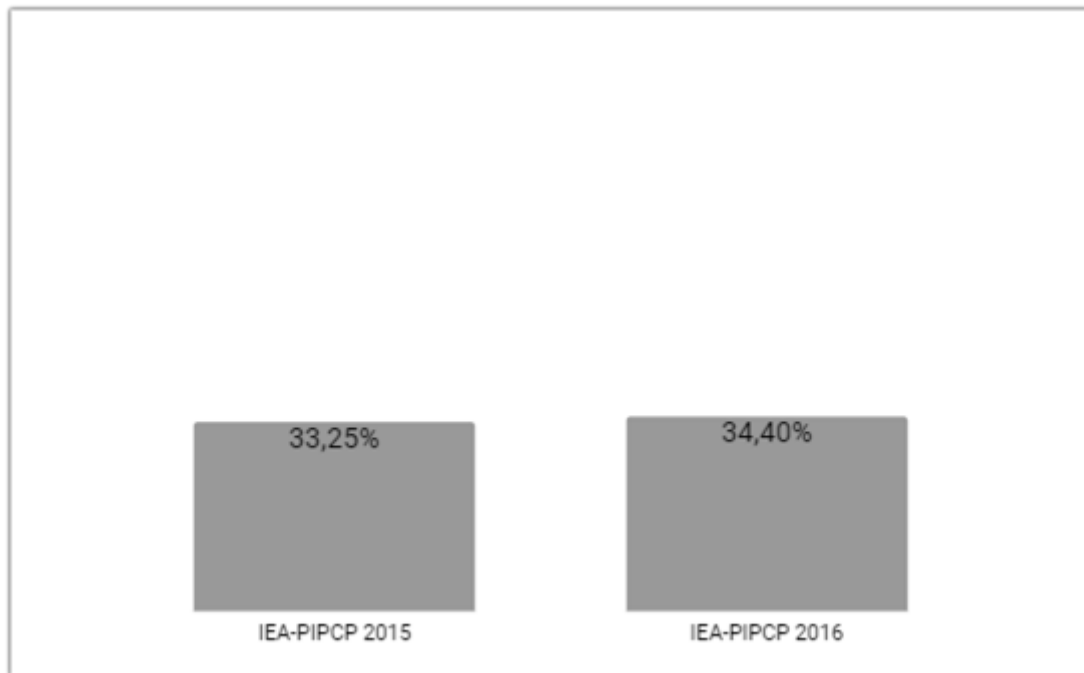


Gráfico 2: IEA-PIPCP nacional dos municípios em 2015 e 2016
Fonte: Elaborado pelo autor.

Os resultados demonstram um acréscimo do IEA-PIPCP do primeiro para o segundo ano de execução do PIPCP de 1,15%. Este pequeno avanço de *disclosure* das informações patrimoniais, representa que os municípios brasileiros têm se mobilizado acerca de uma geração de informação patrimonial. Porém, é um número que com o passar dos anos necessita de evolução para que propósito do PIPCP seja alcançado ao final do seu processo de implantação (exercício de 2024).

Desdobrando o comparativo acima exposto, a Tabela 5 apresenta os procedimentos analisados por esta pesquisa e o percentual de municípios que os evidenciaram em 2015 e 2016. As informações estão ordenadas por data de exigência de cumprimento do procedimento conforme o PIPCP.

TABELA 5 – PERCENTUAL DE MUNICÍPIOS QUE EVIDENCIARAM OS PROCEDIMENTOS EM 2015 E 2016

Procedimento	Prazo de adesão p/ municípios c/ população maior que 50 mil	Prazo de adesão p/ municípios c/ população até 50 mil	Percent. de municípios em 2015	Percent. de municípios em 2016	Evolução
4. Dívida ativa tributária	01/01/2015	01/01/2015	77,09%	74,93%	-2,16%
5. Dívida ativa não tributária	01/01/2015	01/01/2015	42,58%	49,99%	7,41%
6. Ajuste para perdas de créditos a receber	01/01/2015	01/01/2015	15,14%	16,70%	1,55%
14. Provisão atuarial	01/01/2016	01/01/2016	25,55%	25,58%	0,03%
3. Demais créditos a receber	01/01/2018	01/01/2019	86,38%	86,74%	0,36%
7. Provisões	01/01/2020	01/01/2021	7,64%	8,63%	0,99%
8. Bens móveis	01/01/2020	01/01/2021	97,43%	98,29%	0,87%
9. Bens imóveis	01/01/2020	01/01/2021	97,07%	97,43%	0,36%
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	01/01/2020	01/01/2021	36,91%	43,47%	6,57%
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	01/01/2020	01/01/2021	1,09%	1,37%	0,28%
12. Empréstimos tomados	01/01/2020	01/01/2021	43,80%	42,58%	-1,22%
13. Financiamentos tomados	01/01/2020	01/01/2021	17,97%	17,26%	-0,71%
18. Participações permanentes	01/01/2020	01/01/2021	15,60%	19,11%	3,51%
19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes	01/01/2020	01/01/2021	0,23%	0,13%	-0,10%
1. Créditos Tributários a Receber	01/01/2021	01/01/2022	37,39%	42,56%	5,17%
2. Créditos Previdenciários a Receber	01/01/2021	01/01/2022	0,00%	0,00%	0,00%
15. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	01/01/2021	01/01/2022	6,87%	7,13%	0,25%
16. Amortização de intangível	01/01/2021	01/01/2022	1,25%	1,50%	0,25%
17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	01/01/2021	01/01/2022	0,03%	0,05%	0,03%
20. Estoques	01/01/2022	01/01/2023	55,15%	54,80%	-0,36%

Fonte: Elaborado pelo autor

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

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

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

A análise por UFs (Gráfico 3) com os dados de 2016, apresenta o Rio Grande do Sul (RS) como o Estado que contém municípios com maior IEA-PIPCP. Este número é bem acima do índice nacional.

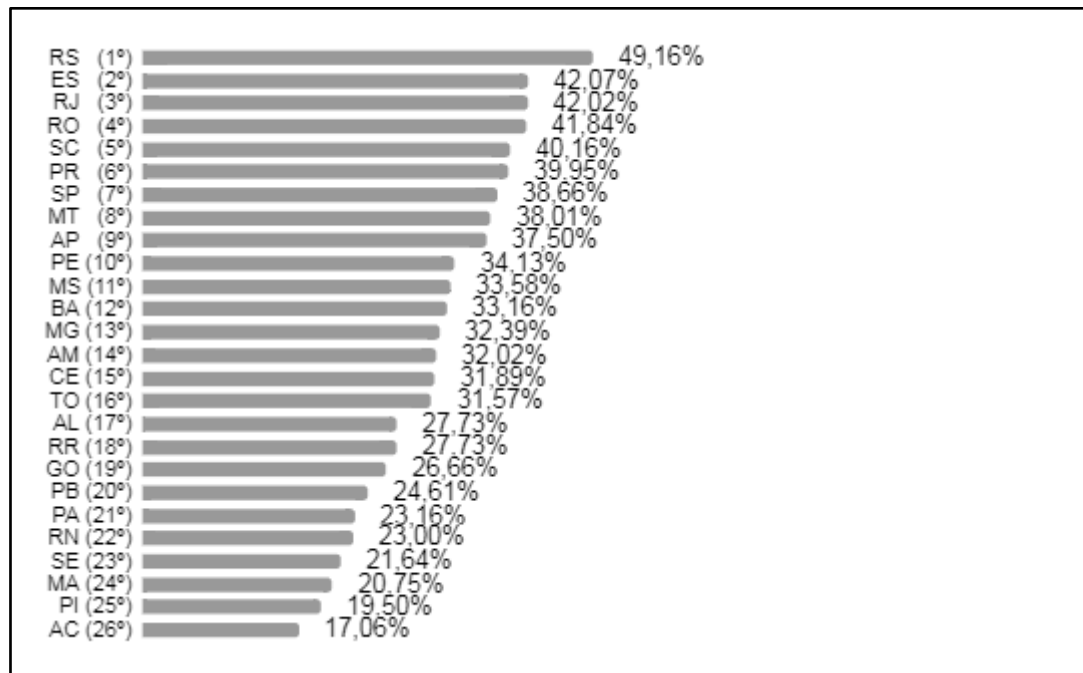


Gráfico 3: IEA-PIPCP por UF dos municípios em 2016

Fonte: Elaborado pelo autor

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

No apêndice desta dissertação, encontram-se as Tabelas 10, 11, 12, 13 e 14, as quais detalham os índices estaduais por procedimentos analisados. Com estes achados complementares, poderão ser reconhecidos quais pontos são considerados como críticos e que impactam no IEA-PIPCP alcançado.

Conforme Gráfico 4, os resultados apontam que municípios mais populosos possuem maior tendência de obter um maior IEA-PIPCP.

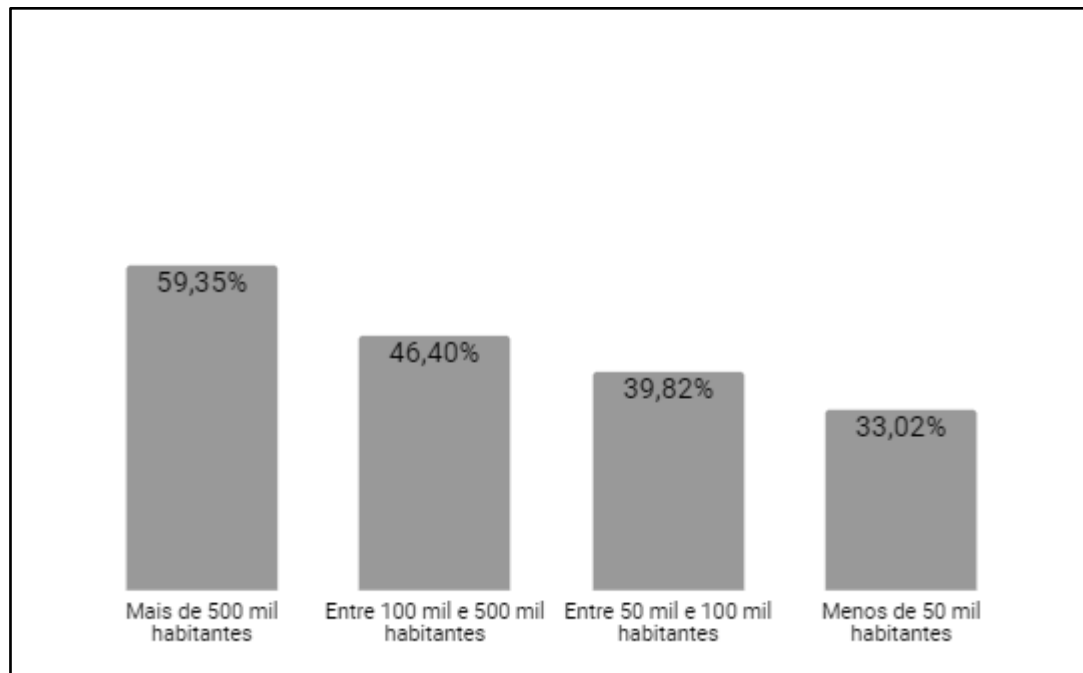


Gráfico 4: IEA-PIPCP dos municípios em 2016 por faixa de habitantes
Fonte: Elaborado pelo autor

Nota-se que ordenadamente com a diminuição da faixa de habitantes do município, a média do IEA-PIPCP também registra queda. Essa relação de queda do IEA-PIPCP à medida que diminui a população do município é corroborada pela correlação linear que está abaixo apresentada (Tabela 6).

TABELA 6 - CORRELAÇÃO IEA-PIPCP 2016 DO MUNICÍPIO COM HABITANTES E IDH

		Habitantes	IDH
IDH	Pearson	,139*	
	Correlation		
	p-value	,000	
	N	3772	
IEA-PIPCP	Pearson	,177*	,502*
	Correlation		
	p-value	,000	,000
	N	3929	3772

Fonte: Elaborado pelo autor

É possível observar na Tabela 6 que existe uma correlação significativa, mesmo que fraca, entre a população do município e o IEA-PIPCP. Estes resultados podem ser justificados pela menor incidência de transações operacionais nos municípios de menor

porte se comparados a municípios maiores. A capacidade estrutural administrativa destes municípios também pode ser outro fator determinante neste cenário.

Ainda na Tabela 6, a correlação complementar entre o IEA-PIPCP e o IDH demonstrou-se positiva e mais intensa que a discutida anteriormente. Quanto maior o IDH municipal, maior o IEA-PIPCP deste município. Por fim, a correlação entre o IDH e a população também foi apresentada e contém a mesma lógica positiva das demais.

Sob a perspectiva individual de municípios, na Tabela 7 encontra-se um ranking nacional contendo os municípios com maior pontuação obtida de IEA-PIPCP em seus balanços patrimoniais de 2016.

TABELA 7 - RANKING NACIONAL DE MUNICÍPIOS COM MAIORES IEA-PIPCP EM 2016

POSIÇÃO	MUNICÍPIO	IEA-PIPCP	HABITANTES	IDH	ORÇAMENTO
1º	Belo Horizonte (MG)	85%	2.513.451	0.81	10.248.955.758,81
	Novo Hamburgo (RS)	85%	249.113	0.747	873.941.001,16
3º	Joinville (SC)	80%	569.645	0.809	2.029.241.256,14
4º	Anta Gorda (RS)	75%	6.216	0.74	22.738.521,83
	Antônio Prado (RS)	75%	13.296	0.758	46.560.411,62
	Araucária (PR)	75%	135.459	0.74	829.051.588,79
	Bauru (SP)	75%	369.368	0.801	1.183.925.895,98
	Bento Gonçalves (RS)	75%	114.203	0.778	446.159.731,77
	Camaquã (RS)	75%	66.031	0.697	152.724.757,00
	Campinas (SP)	75%	1.173.370	0.805	4.251.389.474,23
	Curitiba (PR)	75%	1.893.997	0.823	7.849.023.562,56
	Diadema (SP)	75%	415.180	0.757	1.121.875.420,71
	Estrela (RS)	75%	32.950	0.767	104.570.894,26
	Ijuí (RS)	75%	83.089	0.781	329.339.547,24
	Limeira (SP)	75%	298.701	0.775	920.635.722,38
	Londrina (PR)	75%	553.393	0.778	1.761.683.565,49
	Porto Xavier (RS)	75%	10.737	0.723	32.589.070,73
	Santa Rosa (RS)	75%	72.504	0.769	279.619.386,27
19º	Aracruz (ES)	70%	96.746	0.752	394.696.780,26

Cambé (PR)	70%	104.592	0.734	245.239.537,51
Campo Largo (PR)	70%	125.719	0.745	297.188.498,36
Carandaí (MG)	70%	25.214	0.697	59.299.777,64
Cotia (SP)	70%	233.696	0.78	696.173.732,66
Dom Pedrito (RS)	70%	39.853	0.708	112.678.393,42
Frederico Westphalen (RS)	70%	30.699	0.76	85.268.180,62
Goiana (PE)	70%	78.940	0.651	174.727.472,35
Guarulhos (SP)	70%	1.337.087	0.763	3.695.056.252,51
Itajaí (SC)	70%	208.958	0.795	1.188.611.384,19
Maricá (RJ)	70%	149.876	0.765	663.264.360,20
Recife (PE)	70%	1.625.583	0.772	4.257.454.191,97
Ribeirão Preto (SP)	70%	674.405	0.8	2.463.188.926,65
Santa Cruz do Sul (RS)	70%	126.775	0.773	390.048.707,57
Santa Maria (RN)	70%	5.422	0.59	Não declarado
Santa Vitória do Palmar (RS)	70%	31.352	0.712	101.337.124,24
Santo André (PB)	70%	2.529	0.6	11.481.454,17
Santo Ângelo (RS)	70%	79.040	0.772	172.917.038,31
São Bernardo do Campo (SP)	70%	822.242	0.805	3.803.676.099,27
São José do Rio Preto (SP)	70%	446.649	0.797	1.464.599.252,29
São Paulo (SP)	70%	12.038.175	0.805	47.527.063.233,37
São Sepé (RS)	70%	24.418	0.708	73.915.197,78
Sapiranga (RS)	70%	79.946	0.711	228.941.009,44
Sumaré (SP)	70%	269.522	0.762	609.459.694,56
Vera Cruz (RN)	70%	12.196	0.587	28.212.219,01

Fonte: Elaborado pelo autor.

Empatados na primeira colocação ficaram a capital mineira Belo Horizonte (MG) e o município de Novo Hamburgo (RS). Dentre os municípios bem ranqueados, merece menção o município de Anta Gorda (RS). Com uma população de pouco mais de 6 (seis) mil habitantes, o município alcançou 75% de IEA-PIPSP. Ressalta-se, que dos 43

municípios melhores ranqueados, 16 deles são do Estado do Rio Grande do Sul (RS). Este resultado corrobora o êxito desta UF como o Estado contendo os municípios com melhor IEA-PIPCP (demonstrado no Gráfico 3).

Já a Tabela 8 apresenta os municípios com menor índice nos demonstrativos de 2016.

TABELA 8 - RANKING NACIONAL DE MUNICÍPIOS COM MENORES IEA-PIPCP EM 2016

POSICÃO	MUNICÍPIO	IEA-PIPCP	HABITANTES	IDH	ORÇAMENTO
3852 ^o	Acrelândia (AC)	10%	14.120	0.604	26.953.522,40
	Adustina (BA)	10%	17.254	0.546	30.561.237,82
	Agricolândia (PI)	10%	5.069	0.599	13.556.023,17
	Aldeias Altas (MA)	10%	26.115	0.513	58.334.047,95
	Almeirim (PA)	10%	33.282	0.642	82.311.417,23
	Almino Afonso (RN)	10%	4.876	0.624	14.042.249,57
	Antônio Dias (MG)	10%	9.660	0.645	25.604.117,61
	Araporã (MG)	10%	6.717	0.708	57.168.208,59
	Bananeiras (PB)	10%	21.195	0.568	41.907.254,04
	Bela Cruz (CE)	10%	32.243	0.623	57.321.416,90
	Bequimão (MA)	10%	20.867	0.601	40.318.107,02
	Boa Vista do Gurupi (MA)	10%	9.164	0.545	19.790.988,22
	Buriti (MA)	10%	28.170	0.548	60.923.530,89
	Carmo do Rio Verde (GO)	10%	9.767	0.713	23.739.853,32
	Carrapateira (PB)	10%	2.635	0.603	10.962.669,46
	Carutapera (MA)	10%	23.404	0.574	44.505.159,29
	Catas Altas da Noruega (MG)	10%	3.652	0.6	11.245.776,41
	Coxixola (PB)	10%	1.909	0.641	9.409.115,55
	Cruzília (MG)	10%	15.435	0.695	30.554.131,42
	Dom Joaquim (MG)	10%	4.609	0.622	16.092.708,15
	Doutor Severiano (RN)	10%	7.187	0.621	15.445.165,17
	Ererê (CE)	10%	7.134	0.61	19.534.703,76
	Feijó (AC)	10%	32.372	0.539	46.103.063,14

Galinhos (RN)	10%	2.650	0.564	10.590.593,37
Grossos (RN)	10%	10.293	0.664	24.017.762,30
Guimarães (MA)	10%	11.776	0.625	24.114.980,95
laçu (BA)	10%	26.012	0.574	55.195.855,40
Indiana (SP)	10%	4.936	0.761	16.482.721,68
Jacaraci (BA)	10%	15.435	0.593	39.003.881,87
Jaguaripe (BA)	10%	18.849	0.556	43.472.442,18
Jucurutu (RN)	10%	18.490	0.601	40.182.489,23
Major Sales (RN)	10%	3.955	0.617	12.269.626,07
Malhada (BA)	10%	17.491	0.562	38.163.469,58
Mâncio Lima (AC)	10%	17.545	0.625	35.931.525,93
Manoel Urbano (AC)	10%	8.765	0.551	18.834.871,08
Maracaçumé (MA)	10%	21.063	0.582	41.090.933,23
Maranhãozinho (MA)	10%	16.062	0.55	36.152.765,26
Marcionílio Souza (BA)	10%	10.941	0.561	24.884.875,78
Matões (MA)	10%	33.188	0.55	73.320.344,16
Monte Horebe (PB)	10%	4.793	0.587	14.294.658,14
Novo Brasil (GO)	10%	3.291	0.699	14.534.729,63
Novo Gama (GO)	10%	108.410	0.684	113.265.630,46
Palmeirândia (MA)	10%	19.359	0.556	41.203.209,40
Paripueira (AL)	10%	13.076	0.605	35.954.006,08
Passa-Vinte (MG)	10%	2.108	0.648	11.028.735,38
Pastos Bons (MA)	10%	19.140	0.61	46.567.806,34
Pedrão (BA)	10%	7.486	0.588	21.588.407,72
Pio XII (MA)	10%	21.007	0.541	56.054.936,80
Portelândia (GO)	10%	4.030	0.654	18.535.068,33
Porto Walter (AC)	10%	11.059	0.532	27.806.857,63
Rafael Godeiro (RN)	10%	3.224	0.654	13.707.077,04
Rodrigues Alves (AC)	10%	17.464	0.567	36.051.184,99
Sousa (PB)	10%	69.196	0.668	108.756.428,77
São Domingos do Azeitão (MA)	10%	7.259	0.59	21.088.342,31
São Francisco do Maranhão (MA)	10%	11.971	0.528	19.348.077,18

	São João do Carú (MA)	10%	15.483	0.509	37.095.148,53
	São João do Rio do Peixe (PB)	10%	17.934	0.608	37.783.721,55
	São João do Soter (MA)	10%	18.225	0.517	45.035.603,55
	São Roberto (MA)	10%	6.620	0.516	17.358.977,40
	Tenente Ananias (RN)	10%	10.731	0.592	16.922.415,67
	Varjão (GO)	10%	3.842	0.687	13.990.346,10
	Vila Flor (RN)	10%	3.145	0.576	13.274.099,78
	Xapuri (AC)	10%	17.894	0.599	26.471.734,75
	Zé Doca (MA)	10%	50.806	0.595	81.748.176,19
3916 ⁹	Bom Jesus das Selvas (MA)	5%	33.615	0.558	63.716.435,07
	Cachoeira Dourada (MG)	5%	2.676	0.726	Não declarado
	Cachoeira Grande (MA)	5%	8.878	0.537	29.441.538,87
	Frutuoso Gomes (RN)	5%	4.204	0.597	12.121.881,75
	Graça Aranha (MA)	5%	6.138	0.57	12.979.455,52
	Lamim (MG)	5%	3.504	0.655	11.445.077,49
	Machados (PE)	5%	15.571	0.578	31.173.648,58
	Murici (AL)	5%	28.462	0.527	78.102.584,80
	Paulino Neves (MA)	5%	15.779	0.561	40.421.807,40
	Pilões (RN)	5%	3.799	0.614	Não declarado
	Santo Antônio do Descoberto (GO)	5%	70.950	0.665	167.274.222,93
	São José de Piranhas (PB)	5%	20.062	0.591	35.427.044,45
	Sumé (PB)	5%	16.872	0.627	41.355.268,39
	Urutaí (GO)	5%	3.154	0.732	17.669.100,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Dos 78 municípios apresentados nesta lista, 22 deles são do Estado do Maranhão (MA) e 54 da região nordeste. Outro ponto que merece menção é que nesta lista, não se encontra nenhum município da região sul.

Em uma regressão múltipla executada (Tabela 9), o fator potencial econômico (Orçamento) do município não demonstrou-se diretamente relacionado ao IEA-PIPCCP obtido, quando interligado a outras variáveis como Controle Interno, População e IDH.

TABELA 9 - FATORES ASSOCIADOS AO IEA-PIPCCP EM 2016 (REGRESSÃO)

MODEL	UNSTANDARDIZED COEFFICIENTS		T	SIG.
	B	STD. ERROR		
Constante	-5,196	0,34	-15,287	0,000
IDH	17,852	0,504	35,411	0,000
Controle Interno	0,317	0,072	4,416	0,000
População (por 100 mil habit.)	0,332	0,078	4,269	0,000
Orçamento (por 1 milhão R\$)	-0,001	0,000	-2,764	0,006

Variável dependente: IEA-PIPCCP

R2 ajustado = 26,7%; significância do modelo = 0,000

Fonte: Elaborado pelo autor.

A regressão obteve um nível de explicação de 26,7%, sendo todas as variáveis propostas estatisticamente explicativas com relação ao IEA-PIPCCP. A variável Orçamento teve uma correlação negativa, porém bem pequena (aumento no orçamento implica na queda de IEA-PIPCCP). Já a variável IDH, tem um coeficiente alto e positivo indicando uma grande influência sobre IEA-PIPCCP. A variável Controle Interno demonstrou que a presença de controle no município faz com que também aumente o índice de IEA-PIPCCP. A variável População mostra uma relação positiva com IEA-PIPCCP, ou seja, o aumento da população faz aumentar o índice.

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

Capítulo 5

5 CONCLUSÕES

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

O modelo entregue por este trabalho e os primeiros resultados por ele extraídos potencializam iniciativas como: aprimoramento em procedimentos de auditoria dos Tribunais de Contas, aplicação de capacitações nos pontos considerados como críticos, sugestão de fatores associados à qualidade informacional patrimonial, evoluções técnicas no SICONFI da STN, dentre outras.

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

Reconhece-se que há muito o que evoluir na CASP brasileira, principalmente no aspecto patrimonial. Prova disso foi o pequeno avanço encontrado do IEA-PIPCP municipal de 2015 para 2016. Confirmando, então, os estudos de Braga (2015) e Maes e Sanchez (2013). Avanço informacional que se prospera e que pode prospectar maior transparência e conseqüentemente permitir um controle social aguardado pelos cidadãos, conforme estudo de Gomes (2015).

Acredita-se que potenciais investimentos na estrutura contábil e de controle interno do município podem estimular este avanço informacional. Velten (2015) constatou, por exemplo, que a estruturação interna municipal é relevante para o processo de aprovação de contas perante do Tribunal de Contas (controle externo).

Como limitações da pesquisa registra-se que dos 5570 municípios brasileiros, 3929 foram abrangidos pela pesquisa. Isso se deve ao fato da coleta dos demonstrativos contábeis ter sido intermediada via FINBRA (transmitido via SICONFI), e somente este quantitativo de municípios haviam transmitido suas informações para o SICONFI até a data da coleta dos dados (descartando-se Balneário Rincão (SC), Mojuí dos Campos (PA), Paraíso das Águas (MS), Pescaria Brava (SC) e Pinto Bandeira (RS) que foram propositalmente descartados da pesquisa). Ressaltando, que esta coleta foi realizada após a determinação dada pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Ou seja, estes municípios estavam com as respectivas prestações de contas em atraso. As capitais Aracaju (SE), Brasília (DF), Florianópolis (SC) e Rio de Janeiro (RJ) foram exemplos de municípios não abrangidos pela pesquisa.

Outra limitação se deve ao fato de que dos 19 (dezenove) procedimentos listados pelo PIPCP, somente 11 (onze) foram investigados por esta dissertação. Os procedimentos não estudados tiveram suas respectivas investigações inviabilizadas, devido ao fato de que o SICONFI utilizou um plano de contas de evidenciação sintética (PCASP da Federação). Porém, já há pronunciamentos por parte da STN que, nos próximos anos, irá se iniciar a transmissão dos dados via PCASP estendido. Plano este mais analítico e que oportunizará a análise de boa parte dos procedimentos não analisados por este estudo.

Como sugestão de pesquisas futuras, sugere-se que novos estudos utilizem do PCASP estendido para realizar a investigação de procedimentos não verificados por esta dissertação e com uma tempestividade maior de execução do PIPCP, cujo implantação foi iniciada a partir de 2015. Outra sugestão refere-se aos demais fatores que possam estar associados ao IEA-PIPCP, que não foram verificados por esta dissertação, como exemplo a intensidade de controle externo (fiscalização pelos Tribunais de Contas) e de informatização da administração financeira municipal.

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

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Elias Feres de; DUQUE, Claudio Gottschalg; GAMA, Janyluce Rezende. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 183-206, jan/fev 2014.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Imprecisão na Estimativa Orçamentária dos Municípios Brasileiros**. 2013. 178 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013.

BRAGA, Ivaneide Almeida. **Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014**. 2015. 107 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2015.

BRASIL, **Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 21 ago. 2017.

_____. **Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 maio, 2000, Seção 1, p. 1. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 06 set. 2017.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo à Portaria nº 548, de 24 de Setembro de 2015**. Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/Portaria-STN-548-2015-anexo-pipcp/331a2764-dc97-473a-82b0-deb3cdd2380f>. Acesso em 24 mar. 2018.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Nota Técnica nº 5/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF**. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/466010/CPU_Nota+T%C3%A9cnica+CCONF+5-2013+sobre+Port+634-2013+%28a%29.pdf/167d0c82-3a04-438e-a3ba-c54190a4e0cd. Acesso em 24 mar. 2018.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **PCASP 2017 - Federação**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/545938/PCASP+2017+-+Federa%C3%A7%C3%A3o.xlsx/5d2b3389-7b32-4896-8ecf-b47620b010d9>. Acesso em 12 dez. 2017.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. Disponível em www.tesouro.fazenda.gov.br. Acesso em 09 mai. 2017.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 548, de 24 de Setembro de 2015**. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em www.tesouro.fazenda.gov.br. Acesso em 09 mai. 2017.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 634, de 19 de Novembro de 2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em www.tesouro.fazenda.gov.br. Acesso em 09 mai. 2017.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 840, de 21 de Dezembro de 2016**. Aprova as Partes Geral, II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br. Acesso em 06 set. 2017.

CARVALHO, Frederico A.; HOLLANDA, Victor Branco de; MOREIRA, Cristiane R.; PIGATTO, José Alexandre M.. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul/ago 2010.

CARVALHO, João Baptista da Costa; FERNANDES, Maria José; GOMES, Patrícia. The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. **Financial Accountability & Management**, v. 28, n. 3, p. 306-334, ago 2012.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLE, C. Impact of IPSAS on reforming government financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences September**. v. 76, n. 3 p. 537-554, set. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2017. Disponível em: <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/> Acesso em: 06 set. 2017.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85, set/dez. 2011.

FERREIRA, Augusta da Conceição Santos; MAGALHÃES, Fabio Rodrigues; REIS, João Carlos Hipólito Bernardes; SANTOS, Carlos Alberto Lourenço dos. Internet Financial Reporting no setor público: um contributo ao desenvolvimento de um quadro teórico abrangente. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 2013, p. 45-59, out. 2013.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; MACÊDO, João Marcelo Alves; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; RIBEIRO FILHO, José Francisco. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, n. 4, art. 6, p. 434-447, out/dez. 2012.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 10. ed. São Paulo, Atlas, 2001.

GOMES, Adilson Soares. **Transparência nos portais Eletrônicos: análise das informações divulgadas pelos municípios mais populosos da região Sudeste do Brasil**. 2015. 80 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2015.

HERBEST, Fabricio Gustavo. **Regime de Competência no Setor Público: a experiência de implementação em diversos países**. 2010. 88 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2010.

KOBER, Ralph; LEE, Janet; NG, Juliana. GAAP, GFS and AASB 1049: perceptions of public sector stakeholders. **Accounting & Finance**, v. 53, n. 2, p. 471-496, jan. 2012.

_____. 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, ago. 2010.

MAES, L.L; SANCHEZ, A. F. C. Uma análise das principais mudanças nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. **R. Linceu On-line**, São Paulo, v.3, n.3, p.6-32, jan./jun. 2013. Disponível em: liceu.fecap.br/LICEU_ONLINE/article/view/1673. Acesso em: 02 jul.2015.

MARSTON, Claire L.; SHRIVES, Philip J. The use of disclosure indices in accounting research: A review article. **The British Accounting Review**, v. 23, n. 3, p. 195-210, set. 1991.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil**. XIII Prêmio Tesouro Nacional, Tema III: Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública, 2008. Disponível em:

http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Premio2008_Tema_3_3.pdf. Acesso em 24 mar. 2017.

PRIETO, M. 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 - RAGC**, v. 3, n. 5, p. 01-22/2015.

QUEIROZ, Igor de Assis Sanderson de; RODRIGUES, Adriano. O Efeito das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) sobre a Aplicabilidade dos Índices de Kohama para Análise de Balanços Patrimoniais da União. **Revista CRC-RJ Pensar Contábil**, v. 14, n. 55, p. 24-31, 2012.

SANTOS, Elisangela Fernandes dos. **Subsistema de Mensuração e Acumulação de Custos no Setor Público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11**. 2014. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2014.

VELTEN, Simone Reinholz. **Determinantes da Rejeição das Prestações de Contas Anuais dos Municípios Capixabas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**. 2015. 98 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2015.

APÊNDICES

Tabela 10 – Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região centro-oeste

Procedimento	GO	MS	MT
1-Créditos tributários a receber	28,20%	43,30%	53,40%
2-Créditos previdenciários a receber	0,00%	0,00%	0,00%
3-Demais créditos a receber	81,00%	81,70%	72,70%
4-Dívida ativa tributária	57,10%	73,30%	86,40%
5-Dívida ativa não tributária	6,10%	23,30%	47,70%
6-Ajuste para perdas de créditos a receber	8,00%	3,30%	29,50%
7-Provisões	17,80%	8,30%	31,80%
8-Bens móveis	97,50%	100,00%	100,00%
9-Bens imóveis	95,70%	100,00%	98,90%
10-Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	24,50%	51,70%	83,00%
11-Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	0,00%	5,00%	3,40%
12-Empréstimos tomados	54,00%	60,00%	33,00%
13-Financiamentos tomados	6,10%	21,70%	8,00%
14-Provisão atuarial	11,00%	53,30%	42,00%
15-Intangível	6,10%	0,00%	5,70%
16-Amortização de intangível	0,00%	0,00%	0,00%
17-Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	0,00%	0,00%	0,00%
18-Participações permanentes	3,70%	11,70%	6,80%
19-Redução ao valor recuperável de participações permanentes	0,00%	0,00%	0,00%
20-Estoques	36,20%	35,00%	58,00%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 11 - Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região nordeste

Procedimento	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE
1-Créditos tributários a receber	45,50%	70,30%	21,40%	30,70%	13,20%	51,00%	17,60%	32,00%	39,70%
2-Créditos previdenciários a receber	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
3-Demais créditos a receber	75,00%	77,40%	90,60%	75,60%	87,50%	94,40%	97,70%	54,00%	60,30%

4-Dívida ativa tributária	61,40%	77,40%	91,80%	15,70%	38,20%	83,20%	9,20%	53,00%	19,00%
5-Dívida ativa não tributária	13,60%	64,70%	90,60%	8,70%	22,40%	45,50%	2,30%	14,00%	36,20%
6-Ajuste para perdas de créditos a receber	2,30%	3,80%	2,50%	1,60%	3,90%	13,30%	1,50%	4,00%	1,70%
7-Provisões	13,60%	6,40%	1,90%	2,40%	4,60%	20,30%	0,80%	10,00%	0,00%
8-Bens móveis	97,70%	95,50%	98,10%	92,90%	98,70%	100,00%	99,00%	100,00%	100,00%
9-Bens imóveis	95,50%	93,20%	95,60%	89,00%	98,70%	99,30%	99,20%	99,00%	100,00%
10-Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	11,40%	45,90%	6,30%	15,00%	9,90%	51,00%	3,80%	12,00%	3,40%
11-Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	4,50%	0,40%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
12-Empréstimos tomados	29,50%	43,20%	27,00%	18,10%	28,30%	26,60%	21,40%	37,00%	6,90%
13-Financiamentos tomados	18,20%	19,50%	4,40%	3,10%	19,70%	3,50%	0,80%	7,00%	1,70%
14-Provisão atuarial	40,90%	3,80%	13,80%	9,40%	17,80%	54,50%	6,10%	8,00%	0,00%
15-Intangível	4,50%	2,60%	0,60%	0,80%	3,30%	7,00%	0,80%	1,00%	6,90%
16-Amortização de intangível	0,00%	0,40%	0,00%	0,00%	0,70%	2,80%	0,00%	0,00%	0,00%
17-Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
18-Participações permanentes	0,00%	14,30%	10,70%	2,40%	7,20%	3,50%	1,50%	6,00%	0,00%
19-Redução ao valor recuperável de participações permanentes	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
20-Estoques	40,90%	44,40%	82,40%	49,60%	38,20%	26,60%	27,50%	24,00%	56,90%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 12 - Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região norte

Procedimento	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO
1-Créditos tributários a receber	5,90%	46,80%	100,00%	15,80%	31,60%	0,00%	25,80%
2-Créditos previdenciários a receber	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
3-Demais créditos a receber	29,40%	100,00%	100,00%	91,20%	92,10%	81,80%	94,40%
4-Dívida ativa tributária	17,60%	59,60%	100,00%	66,70%	97,40%	36,40%	58,40%

5-Dívida ativa não tributária	5,90%	59,60%	100,00%	29,80%	78,90%	18,20%	14,60%
6-Ajuste para perdas de créditos a receber	0,00%	10,60%	0,00%	1,80%	23,70%	9,10%	9,00%
7-Provisões	11,80%	2,10%	0,00%	5,30%	10,50%	0,00%	7,90%
8-Bens móveis	100,00%	10/0,00%	100,00%	96,50%	100,00%	90,90%	100,00%
9-Bens imóveis	100,00%	100,00%	100,00%	98,20%	100,00%	100,00%	100,00%
10-Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	23,50%	66,00%	100,00%	10,50%	86,80%	27,30%	93,30%
11-Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,60%	0,00%	2,20%
12-Empréstimos tomados	17,60%	14,90%	100,00%	26,30%	39,50%	63,60%	21,30%
13-Financiamentos tomados	5,90%	0,00%	0,00%	5,30%	10,50%	18,20%	10,10%
14-Provisão atuarial	5,90%	27,70%	100,00%	3,50%	52,60%	18,20%	13,50%
15-Intangível	0,00%	4,30%	0,00%	1,80%	7,90%	0,00%	7,90%
16-Amortização de intangível	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,60%	0,00%	0,00%
17-Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
18-Participações permanentes	0,00%	10,60%	0,00%	0,00%	5,30%	18,20%	2,20%
19-Redução ao valor recuperável de participações permanentes	0,00%	210,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
20-Estoques	17,60%	36,20%	100,00%	10,50%	94,70%	72,70%	70,80%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 13 - Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região sudeste

Procedimento	ES	MG	RJ	SP
1-Créditos tributários a receber	36,20%	43,90%	61,90%	31,90%
2-Créditos previdenciários a receber	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
3-Demais créditos a receber	98,30%	82,60%	83,30%	92,50%
4-Dívida ativa tributária	94,80%	81,20%	76,20%	95,10%
5-Dívida ativa não tributária	75,90%	21,40%	71,40%	74,60%
6-Ajuste para perdas de créditos a receber	25,90%	6,00%	11,90%	23,10%
7-Provisões	10,30%	9,80%	11,90%	6,50%
8-Bens móveis	98,30%	96,30%	97,60%	100,00%
9-Bens imóveis	98,30%	93,70%	97,60%	100,00%
10-Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	79,30%	25,50%	59,50%	78,00%
11-Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	8,60%	1,70%	0,00%	1,90%

12-Empréstimos tomados	20,70%	52,90%	45,20%	29,10%
13-Financiamentos tomados	13,80%	33,60%	26,20%	7,60%
14-Provisão atuarial	41,40%	17,70%	64,30%	31,70%
15-Intangível	25,90%	1,40%	23,80%	14,60%
16-Amortização de intangível	10,30%	0,30%	4,80%	3,40%
17-Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	0,00%	0,00%	0,00%	0,20%
18-Participações permanentes	5,20%	27,10%	16,70%	14,00%
19-Redução ao valor recuperável de participações permanentes	0,00%	0,20%	0,00%	0,40%
20-Estoques	98,30%	52,40%	88,10%	68,50%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 14 - Percentual de municípios que evidenciaram os procedimentos em 2016 por UFs da região sul

Procedimento	PR	RS	SC
1-Créditos tributários a receber	51,60%	65,50%	59,50%
2-Créditos previdenciários a receber	0,00%	0,00%	0,00%
3-Demais créditos a receber	94,10%	95,60%	93,00%
4-Dívida ativa tributária	79,80%	94,30%	91,20%
5-Dívida ativa não tributária	79,10%	91,20%	67,00%
6-Ajuste para perdas de créditos a receber	12,50%	69,10%	26,50%
7-Provisões	4,90%	11,40%	7,40%
8-Bens móveis	99,70%	98,70%	100,00%
9-Bens imóveis	99,70%	99,50%	100,00%
10-Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	45,30%	50,60%	74,00%
11-Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	1,40%	2,90%	0,50%
12-Empréstimos tomados	82,60%	46,20%	74,40%
13-Financiamentos tomados	17,40%	34,80%	23,30%
14-Provisão atuarial	23,00%	59,70%	23,70%
15-Intangível	10,80%	14,80%	9,30%
16-Amortização de intangível	0,30%	3,90%	3,70%
17-Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	0,00%	0,30%	0,00%
18-Participações permanentes	38,00%	61,60%	14,40%
19-Redução ao valor recuperável de participações permanentes	0,00%	0,30%	0,00%
20-Estoques	58,90%	82,90%	35,30%

Fonte: Elaborado pelo autor.