

FUCAPE FUNDAÇÃO DE PESQUISA E ENSINO

CARLOS EDUARDO MENEZES OLIVEIRA

**A Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e a
Transparência Fiscal**

**VITÓRIA
2020**

CARLOS EDUARDO MENEZES OLIVEIRA

**A Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e a
Transparência Fiscal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientadora: Prof. Dr. Diego Rodrigues Boente

**VITÓRIA
2020**

CARLOS EDUARDO MENEZES OLIVEIRA

**A Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e a
Transparência Fiscal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 23 de novembro de 2020.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. DIEGO RODRIGUES BOENTE
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr. OLAVO VENTURIM CALDAS
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr. FRANCISCO ANTÔNIO BEZERRA
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, meus verdadeiros mestres, que, mesmo não tendo completado todos os estudos, sabem perfeitamente incentivar, apoiar e entender a importância dos estudos nas nossas vidas; sabem o valor do crescimento a partir dos esforços do aprendizado acadêmico. Aos familiares, principalmente Célia Regina e Anne Caroline, por compreenderem as minhas ausências nas reuniões familiares.

A todos os meus amigos, em especial aos amigos Willian Cassiano, Marlécio Maknamara e Natália Bittencourt pela grande ajuda na dissertação, pelo apoio e torcida. Às amigas Monique Soares e Bárbara Guerreiro pela parceria em casa e por me ajudarem a enfrentar esse período tão atípico chamado mestrado. Aos amigos, Daniel Pereira e Fernando Gentil pelos incentivos e pelo grande apoio acadêmico. E gratidão especial, ao querido Renato Valença pelas ajudas em várias fases da dissertação e pela compreensão do dia a dia.

Aos colegas tão especiais e principalmente à turma formada pela área de contabilidade pública. Os encontros foram tão mais leves com vocês. Agradeço a todos os professores do curso de Mestrado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, pelo convívio e crescimento proporcionado.

Ao Professor Ms. João Eudes pelas valiosas discussões, pelos compartilhamentos de informações, pelas vivências profissionais repassadas e pelos ricos ensinamentos. E meu muito obrigado especial ao professor e orientador Dr. Diego Boente, pela calma, pela dedicação, pelos ensinamentos e sobretudo, por todos os incentivos me dado durante todas as fases do mestrado.

Ao IFAL – Instituto Federal de Alagoas e ao CRC – Conselho Regional de Contabilidade de Alagoas, pela parceria realizada para a realização dessa grande fase profissional.

“Eu faço da dificuldade a minha motivação. A volta por cima vem na continuação.”
(Charlie Brown Jr.)

RESUMO

Esta pesquisa dedica-se a avaliar a influência da adoção do plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP sobre o índice de transparência fiscal dos estados brasileiros. Justifica-se pela necessidade de identificar se a contabilidade pública, registrada pelo regime de competência, está ampliando a divulgação das contas públicas à sociedade. A pesquisa descritiva, documental, quantitativa, tem amostra composta por dados oriundos dos 26 estados brasileiros e o Distrito Federal, analisados no período entre 2014 a 2019. Para descobrir o nível de implementação do PIPCP, foi criado uma *checklist*, baseado nos dados obtidos do sistema Siconfi, que culminou em um *ranking* entre os estados com maior adoção às novas normas. Para mensurar a relação, aplicou-se uma correlação univariada *Pearson* e a comprovação da hipótese, por meio da análise de regressão *tobit*. Os achados contribuem como base para o controle social e para gestores, profissionais da área pública e Tribunais de Contas, quando demonstram que a contabilidade está evidenciando informações confiáveis e comparativas, reforçando os benefícios da transparência fiscal. Como resultado, as evidências apontaram uma relação positiva entre os níveis de Implementação do PIPCP dos estados brasileiros e o nível de transparência fiscal, sugerindo que a modernização da Contabilidade no setor público tende a emitir informações financeiras atualizadas e de qualidade.

Palavras-chave: Transparência fiscal, Plano de Implementação dos Procedimentos contábeis - PIPCP, Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público - NBCTSP; Convergência.

ABSTRACT

This research is dedicated to evaluate the influence of the adoption of the Plan for the Implementation of Equity Accounting Procedures - PIPCP on the tax transparency index of Brazilian states. It is justified by the need of identifying whether public accounting, registered under the system of competence, is expanding the disclosure of public accounts to society. The descriptive, documentary, quantitative research has a sample composed of datas from 26 Brazilian states and the Federal District, analyzed in the period between 2014 to 2019. To discover the level of implementation of the PIPCP, a checklist was created, based on data obtained from the website of the Siconfi system, which culminated in a ranking among the states with the greatest adoption of the new standards. To measure the relationship, a Pearson univariate correlation and proof of the hypothesis was applied, through tobit regression analysis. The findings contribute as a basis for social control and for managers, professionals in the public area and Audit Courts when it demonstrates that accounting is showing reliable and comparative information, emphasizing the benefits of fiscal transparency. As a result, the evidence pointed to a positive relationship between the levels of implementation of the PIPCP from de Brazilian states and the transparente level suggesting that the modernization of Accounting in the public sector tends to issue updated and quality financial information.

Keywords: Fiscal transparency, Accounting Procedures Implementation Plan - PIPCP, Brazilian Accounting Standards applied to the Public Sector - NBCTSP; Convergence.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – RANKING DO ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA FISCAL	41
GRÁFICO 2 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PCPS POR ESTADO DE 2014 A 2019	43
GRÁFICO 3 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PIPCP 1	45
GRÁFICO 4 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PIPCP 2	45
GRÁFICO 5 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PIPCP 3	46
GRÁFICO 6 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PIPCP 4	47
GRÁFICO 7 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PIPCP 5	48
GRÁFICO 8 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PIPCP 6	48
GRÁFICO 9 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PIPCP 7	49
GRÁFICO 10 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PIPCP 8	50
GRÁFICO 11 - EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DO PIPCP 9	51
GRÁFICO 12 - EVOLUÇÃO DO PIPCP 10.....	52
GRÁFICO 13 - EVOLUÇÃO DO PIPCP 11.....	52
GRÁFICO 14 - EVOLUÇÃO DO PIPCP 12.....	53
GRÁFICO 15 - EVOLUÇÃO DO PIPCP 13.....	54
GRÁFICO 16 - EVOLUÇÃO DO PIPCP 15.....	55
GRÁFICO 17 - EVOLUÇÃO DO PIPCP 17	56
GRÁFICO 18 - EVOLUÇÃO DO PIPCP 18.....	57

LISTA DE SIGLAS

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento
CASP – Contabilidade Aplicado ao Setor Público
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DCA - Declarações das Contas Anuais
DCL – Dívida Consolidada Líquida
DFC – Demonstração Fluxo de Caixa
DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais
FMI – Fundo Monetário Internacional
FUCAPE – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDEB – Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
LC – Lei Complementar
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentária
LN – Logaritmo Natural
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NBCTSP – Normas Técnicas – Setor Público
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PIB – Produto Interno Bruto
PIPCP – Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PPA – Plano Plurianual

RCL – Receita Corrente Líquida

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TSE – Tribunal Superior Eleitoral

VIF – *Variance Inflation Factor*

SUMÁRIO

Capítulo 1	12
1. INTRODUÇÃO	12
Capítulo 2	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1. TRANSPARÊNCIA FISCAL	16
2.2. A CONVERGÊNCIA E O PLANO DE IMPLEMENTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS	17
2.3. A TRANSPARÊNCIA FISCAL E A RELAÇÃO COM A CONTABILIDADE PÚBLICA BASEADA NAS IPSAS	23
Capítulo 3	31
3. METODOLOGIA DA PESQUISA	31
3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	31
3.2. UNIVERSO E AMOSTRA	32
3.3. COLETA E TRATAMENTO DE DADOS	32
3.4. ANÁLISE DE REGRESSÃO	33
3.5. VARIÁVEIS DA PESQUISA	34
Capítulo 4	39
4. ANÁLISE DOS DADOS	39
4.1. ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	39
4.2. EVOLUÇÃO DO PIPCP	42
4.2.1. Variações Patrimoniais Aumentativas Decorrentes de Créditos a Receber	43
4.2.2. Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes	46
4.2.3 Bens Móveis e Imóveis e Respectiva Depreciação, Amortização ou Exaustão.....	48
4.2.4. Obrigações por Competência.....	50
4.2.5. Ativo Intangível e sua Respectiva Amortização.....	53
4.2.6. Investimentos Permanentes	54
4.2.7. Estoques	55
4.3. TESTE DE CORRELAÇÃO E COMPARAÇÃO DE MÉDIAS	57
4.4. MODELO DE REGRESSÃO	60
Capítulo 5	65
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
REFERÊNCIAS.....	69
APÊNDICE A – Ranking do Percentual do índice de transparência fiscal (por estado)	78

APÊNDICE B – Percentual do índice de cumprimento do plano de implementação dos procedimentos contábeis (por estado).....	79
APÊNDICE C – Percentual da evolução do índice do plano de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais (por estado).....	80
APÊNDICE D – Checklist para o índice de PIPCP	81
ANEXO A – Checklist do índice de Transparência Fiscal.....	90

Capítulo 1

1. INTRODUÇÃO

Diversos países estão promovendo crescentes debates sobre transparência pública, com o objetivo de fornecer acesso à informação de atos de gestão governamental (Reis, Ferreira & Ferreira, 2015), seguindo o desenvolvimento global digital em todas as áreas da administração pública (Chen, Kang, & Luna-Reyes, 2019).

A transparência fiscal, definida como a disponibilidade das informações geradas pelos governos para a sociedade (Zuccolotto, Riccio, & Sakata, 2014), com o auxílio dos relatórios contábeis, está relacionada a melhor governança, melhor desempenho econômico e a uma crescente participação da população na tomada de decisão governamental (Arapis & Reitano, 2017).

Kartiko, Rossieta, Martani e Wahyuni (2018) afirmaram que há, atualmente, uma tendência à padronização global na adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Em sua pesquisa, tais autores afirmaram que países que adotaram práticas baseadas nas normas emitidas pelas IPSAS fortalecem a transparência fiscal, quando priorizam políticas contábeis baseadas no regime de competência.

Nesse sentido, os usuários da Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP buscam a padronização das informações e dos procedimentos com o objetivo de fornecer maior credibilidade, comparabilidade e segurança aos demonstrativos contábeis, assegurando maior transparência do patrimônio público, (Couto & Moraes, 2018). Polzer, Nesbakk e Adhikari (2020), reforçam que, baseado em um relatório

emitido pelo OCDE e IFAC, dentre os benefícios mais comumente anunciados entre os países que adotaram a contabilidade conforme IPSAS, destacam-se: maior transparência, accountability e conscientização social sobre finanças públicas.

Considerando esse contexto, no Brasil, a convergência às normas internacionais no setor público, alinhadas às regras de International Public Sector Accounting Standards - IPSAS emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB, se iniciou no ano de 2008 com a emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público, pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

A Secretaria do Tesouro Nacional - STN, por meio das normas de execução, instituiu os Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP, regulamentando que as variações contábeis devem ser registradas pelo regime de competência, reconhecendo todos os ativos e passivos, e garantindo uma maior transparência nas contas públicas (Darós & Pereira, 2009). Posteriormente, divulgou um Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP, com um cronograma propondo que todas as unidades federativas se ajustassem às novas regras contábeis, referentes ao registro de informações patrimoniais (Barros & Zuccolotto, 2016), com conclusão gradativa até o ano de 2024.

Segundo Cardoso, Aquino e Pigatto (2014) esse processo de convergência está sendo implementado de forma mais homogenia no âmbito da esfera federal, sob o apoio da coordenação central do Tesouro Nacional. Já no âmbito estadual, essa implantação depende de disponibilidade da capacidade técnica, bem como da colaboração entre Tribunais de Contas e Tesouro Nacional. Baseado nisso, os estados brasileiros tiveram que publicar seus próprios cronogramas de

implementação seguindo as orientações do PIPCP (Cruz, 2015), gerando diferentes níveis de estágios da transparência fiscal.

Diante disso, questiona-se: os estados brasileiros com maior nível de cumprimento ao Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP apresentam maior índice de transparência fiscal?

O objetivo deste trabalho é, portanto, analisar a influência do cumprimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP pelos governos estaduais e do Distrito Federal sobre a transparência fiscal.

Como indicador de transparência fiscal, esse estudo considerou o artigo n. 48 da LRF Lei n.101 (2000), que exige a divulgação do orçamento e seu plano e diretrizes orçamentárias; as emissões das prestações de contas e os seus pareceres prévios; o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, inclusive em meios eletrônicos.

O presente estudo se justifica pela necessidade de contribuir com a garantia de que a função da contabilidade pública apresente informações confiáveis e que sejam divulgadas de forma transparente, atingindo um maior alcance social. Soma-se a isso, a importância de melhorar a eficácia da gestão pública, por meio da Implementação às NBCTSP. Isso auxilia a tomada de decisão e a elaboração das prestações de contas, além de garantir que os estados não sofrerão penalidades previstas na LRF Lei n.101 (2000), ao receberem transferências intergovernamentais e quando da autorização de contratar operações de crédito (Sasso, Souza & Varela, 2019)

Esta pesquisa destaca-se das demais quando, além de apresentar um *ranking* de adoção entre os estados, propõe-se a analisar o nível de implementação das normas, assegurando a consolidação das contas públicas na divulgação das

informações contábeis no Balanço Geral dos estados e avaliando se tais informações estão sendo divulgadas para a sociedade. Soma-se a isso, como forma de contribuição prática, uma proposta de sugerir uma *checklist*, que pode ser adotado pelos Tribunais de Contas para avaliar o nível e o acompanhamento da adoção dessas normas.

Tal trabalho se baseia na pesquisa de Kartiko et al. (2018) que, por sua vez, mediu o nível de implementação das IPSAS associado à transparência fiscal dos países membros da OCDE. E complementa o trabalho de Sasso et al. (2019), quando analisou o nível de adoção de padrões nacionais no processo de convergência às IPSAS em Estados da Federação Brasileira.

Este estudo, portanto, foi realizado na forma de uma pesquisa empírica, segundo abordagem quantitativa, utilizou-se de técnicas de análise estatística, por meio de teste de média t, correlação univariada Pearson e análise de regressão *tobit*, com o auxílio do sistema STATA®. A amostra foi composta por dados dos 26 estados brasileiros e do Distrito Federal, nos períodos de 2014 a 2019, dos quais foram analisadas as informações orçamentárias e fiscais divulgadas em sites eletrônicos.

Como resultado, essa pesquisa mostrou que a elevação do nível do índice de Implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais, tendem a elevar o nível de transparência fiscal nos entes estaduais, corroborando com os estudos de Reis et al. (2015), que confirmou que o aumento na qualidade das normas Internacionais de contabilidade aplicada ao setor público - IPSAS, pesquisado em diversos países, explicou uma variação positiva no nível de transparência pública.

Capítulo 2

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. TRANSPARÊNCIA FISCAL

A transparência fiscal constitui um importante mecanismo para demonstrar o desempenho de uma boa gestão pública (Zuccolotto & Teixeira, 2017) e para reduzir o nível de corrupção no país (Alt, Lassen, & Rose, 2006).

A transparência fiscal tem o objetivo de melhorar os indicadores socioeconômicos e humanos; melhorar a imagem política; contornar as crises fiscais e econômicas e; combater a corrupção (Bellver & Kaufmann, 2005; Abreu, Gomes, & Alfinito, 2015). O aumento do nível de transparência fiscal das contas públicas é uma forma de divulgar à sociedade, aos investidores, aos fornecedores e aos próprios gestores mais informações sobre as políticas fiscais (Alt et al., 2006). Isso melhora a confiança dos cidadãos e legitima a estrutura tributária (Bautista & Reyes, 2017).

Baseado nessa importância, o Fundo Monetário Internacional (FMI) emitiu o Manual de transparência fiscal, no qual definiu os pilares das boas práticas de transparência, como: a fixação de funções e responsabilidade, a elaboração dos processos orçamentários, a garantia da integridade e o acesso de informações à sociedade (Esteller-Moré, & Polo Otero 2012 e Mota, Diniz & Santos, 2017).

O Brasil seguiu essa tendência com a modernização trazida pela LRF n.101 (2000) e alterações trazidas pela Lei n. 131 (2009), onde se determina que as informações sejam concedidas à sociedade em tempo real. Posteriormente, com a Lei n. 12.527 (2011), que trata sobre a lei de acesso à informação, regulamentou-se o

direito do cidadão em solicitar os documentos que tiver necessidade sem justificar o seu pedido (Zuccolotto & Teixeira, 2014).

Segundo Gruman (2012), manter a sociedade munida de informações, permite um maior controle social das ações da administração pública e acrescenta que, quanto maior o controle da sociedade, menor o risco de a sociedade submeter-se a interesses particulares. Assim, a transparência tem se mostrado uma importante ferramenta para reduzir a assimetria informacional entre os gestores, políticos e a sociedade (Esteller-Moré & Polo Otero, 2012; Mota et al., 2017; Antunes, Grecco, Formigoni, & Mendonça Neto, 2012; Baldissera, Fiirst, Dall'asta, & Strassburg, 2018; Bastida, Guillamón, & Benito, 2017; e Ribeiro & Zuccolotto, 2014).

Por conseguinte, a contabilidade pública tem, por meio do sistema de informação, um papel fundamental no auxílio da divulgação e da harmonização das informações fiscais apropriadas (Santana Junior et al., 2009). Assim, as demonstrações contábeis propõem-se a minimizar a assimetria informacional que existe entre a população, o gestor público e demais usuários dessas informações (Castro, 2016; Guillamón, Bastida, & Benito, 2011; Fiirst, Baldissera, Martins, & Nascimento, 2018; e Baldissera et al., 2018).

2.2. A CONVERGÊNCIA E O PLANO DE IMPLEMENTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

A adoção das IPSAS por vários países, segundo Lima e Lima (2019), tem crescido, principalmente, depois das recomendações de órgãos internacionais, como o FMI e o Banco Mundial sobre a implementação do regime de competência no setor público. Porém, Gomes, Fernandes e Carvalho (2015), destacaram que as

publicações sobre a harmonização das normas de contabilidade pública têm, em alguns países, demonstrado poucos resultados na aplicabilidade do regime por competência.

Polzer et al. (2020) apresentaram uma visão geral sobre a adoção das IPSAS em países desenvolvidos e em desenvolvimento da África, América, Ásia, Europa e Oceania. Em todos eles, apontaram dificuldades e desafios distintos e sugeriram, como parte da conclusão, que países em desenvolvimento, ao implementarem as normas IPSAS, adotassem também a implementação de um sistema de gestão. Esses mesmos autores, destacaram que países membros da União Europeia discutem a implementação das EPSAS, normas específicas para o bloco da União Europeia inspiradas nas IPSAS. Porém, alguns países já utilizam a contabilidade pública tomando por base as IPSAS como referência, e citaram a Áustria como o país membro mais avançado no processo de adoção dessas normas, confirmando o estudo de (Bellanca & Vandernoot, 2014).

Quanto aos países da América Latina, Brusca, Villegas e Montesinos (2016) demonstraram a Colômbia e o Peru como os países mais avançados na adoção de tais normas. No entanto, essa implementação é mais legal do que prática, pois apresentam problemas na adoção do regime por competência no lançamento das receitas, das depreciações e dos seus respectivos ativos e passivos (Polzer et al., 2020).

Botelho e Lima (2015) selecionaram alguns países, entre eles o Brasil, e apontaram como resultado a Suíça, a Austrália e a Nova Zelândia como países que adequam todos os procedimentos de adoção às normas internacionais. No caso do Brasil, o desafio é ainda desvincular o regime de caixa com o de competência.

A convergência no Brasil, afirmam Feijó e Bugarim (2008), iniciou com a necessidade de contribuir com o desenvolvimento do país, com uma reforma contábil, apresentando maior transparência nas informações contábeis emitidas. No setor público, o CFC (2008) emitiu orientações específicas para a contabilidade aplicada ao setor público, o qual apresentava diretrizes para a convergência às normas internacionais (Feijó, 2013).

Ainda em 2008, o CFC publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público NBC T 16. Já o Ministério da Fazenda, publicou a Portaria n. 184 (2008), a qual dispõe sobre os procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis em continuidade à convergência da contabilidade pública às normas internacionais (Darós & Pereira, 2009). Ainda nessa última publicação, atribuiu-se à STN a responsabilidade de promover a convergência, por meio da execução dos procedimentos contábeis, com propósito de elaborar e divulgar as demonstrações contábeis consolidadas (Moreira et al., 2016).

Diante disso, a STN emitiu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, com o objetivo de orientar a aplicação contábil, baseada nas NBC e emitiu a cartilha intitulada como Nova Contabilidade e Gestão Fiscal STN (2013). Tal documento apresenta algumas mudanças importantes para a implementação das novas normas contábeis, tais como: a implementação do Plano de contas aplicado ao setor público - PCASP, padronizando as estruturas do plano de contas; adaptação dos sistemas informatizados de contabilidade para os registros do novo PCASP; adequação dos sistemas de apoio com os créditos a receber; capacitação dos servidores; comunicação de forma tempestiva e oportuna entre os setores de contabilidade e administração e adaptação dos sistemas que controlam os bens de

almoxarifado, bens móveis e imóveis da administração pública (Melo & Buenos Ayres, 2014).

Para que essa implementação ocorresse de forma gradual, a STN emitiu a Portaria n. 634 (2013). Entretanto, Cruz (2015) alertou que o país havia progredido no processo de convergência, mas não havia conseguido concluir os prazos estabelecidos nas portarias anteriores. Assim, a STN publicou a Portaria n. 548 (2015), com a qual regulamentou os prazos de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP de todos os entes federativos.

O quadro 1 apresenta um resumo com a descrição dos procedimentos contábeis patrimoniais e os prazos de obrigatoriedade para os estados e Distrito federal, conforme anexo da Portaria n. 548 (2015):

PCP (DE ACORDO COM AS REGRAS DAS NBCTSP E DO MCASP VIGENTES)		OBRIGATORIEDADE DOS REGISTRO CONTÁBEIS (A PARTIR DE)
Variações patrimoniais aumentativas decorrentes de créditos a receber	1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	01/01/20
	2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	01/01/20
	3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	01/01/17
	4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato
Provisões, ativos contingentes e passivos contingentes	5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	01/01/19
	6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/19
Bens móveis e imóveis e respectivas depre-	7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	01/01/19

PCP (DE ACORDO COM AS REGRAS DAS NBCTSP E DO MCASP VIGENTES)		OBRIGATORIEDADE DOS REGISTRO CONTÁBEIS (A PARTIR DE)
ciação, amortização ou exaustão	8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/22
	9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo as IPSAS, as NBCTSP e o MCASP).	01/01/22
Obrigações por competência	10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	01/01/19
	11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (Exemplo: 13º salário, férias etc.).	01/01/17
	12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato
	13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	01/01/16
	14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.
Ativo intangível e sua respectiva amortização	15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/20
	16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.
Investimentos permanentes	17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	01/01/19
Estoques	18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/21
Demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBCTSP e MCASP	19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBCTSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.

Quadro 1 – Prazos limites de adoção dos pcp aplicáveis à união

Fonte: adaptação do PIPCP emitido pela STN, (2015)

Quanto à convergência nos estados brasileiros, as secretarias da fazenda dos estados ficaram responsáveis pela elaboração e apresentação de um cronograma de implementação das normas contábeis patrimoniais, baseando-se no PIPCP. E os

tribunais de contas, juntamente com o poder legislativo possuem um papel fundamental quando apreciam as contas e emitem pareceres baseando-se nas novas normas contábeis (Sasso, 2017).

Nesse sentido, Lino e Aquino (2018) analisaram as diversidades entre os tribunais de contas regionais e concluíram que as diferenças existentes entre as auditorias realizadas por esses órgãos impactam no processo de convergência às novas normas contábeis.

Estudos anteriores, como de Nascimento, Santos, Zittei e Arnosti (2015), Marinho (2016), Morás e Klann (2018), Lima e Lima (2019), Silva neto e Silva (2019) e Marques, Bezerra Filho e Caldas (2020) analisaram o impacto da adoção das normas baseadas nas IPSAS, acessando a percepção dos envolvidos na contabilidade, por meio de entrevistas, constataram dificuldades, principalmente, quanto à quantidade de profissionais que atuam na área contábil, à falta de investimentos em treinamentos dos servidores e à resistência dos gestores às mudanças culturais.

Outros estudos, como de Prieto e Martins (2015), Braga e Bezerra Filho (2016), Sasso (2017) e Amorim e Marques (2019) analisaram o nível de adoção de contabilidade aplicada ao setor público, baseando-se nos dados divulgados pelas demonstrações contábeis. Tais estudos destacaram que houve avanços na implementação, porém se depararam com dificuldades em cumprir várias normas IPSAS.

Melo e Buenos Ayres (2014) afirmam que todas as unidades da Federação devem estar preparadas para a conclusão do processo da convergência. Contudo, Nascimento et al. (2015) alertaram que esse processo necessita de mudanças

técnicas, culturais e de gestão e levará até dez anos para uma implementação completa.

2.3. A TRANSPARÊNCIA FISCAL E A RELAÇÃO COM A CONTABILIDADE PÚBLICA BASEADA NAS IPSAS

Uma maior transparência fiscal é vista pelos estudiosos como um meio de melhorar as práticas de governança econômica, promovendo estabilidade orçamentária e melhorando o ambiente funcional do setor público. Consequentemente, isso facilita as operações econômicas no setor privado (Heald, 2003).

Baldissera et al. (2018) apontaram que as principais discussões das pesquisas internacionais sobre transparência governamental, realizadas entre 2002 e 2016, são referentes à transparência pública em geral, transparência fiscal, governança eletrônica, governo aberto e Lei de acesso à informação Lei n.12.527 (2011).

Há vários estudos demonstrando as variáveis que estão associadas positivamente às divulgações de informações financeiras. No entanto, apontam resultados que dependem do contexto que essas pesquisas são realizadas (Bolívar, Muñoz & Hernández, 2013). Abaixo, os quadros 2 e 3 apresentam os principais resultados das pesquisas internacionais e nacionais sobre transparência fiscal e suas variáveis determinantes que influenciam nesse comportamento:

Autores internacionais	Tema relacionado	Determinantes	Principais resultados
Bellver e Kaufmann (2005)	Transparenting Transparency: Initial Empirics and Policy Applications	Controle de corrupção, renda per capita, população, alfabetização de adultos, expectativa de vida, transferências	Constataram que a transparência está associada a uma melhor economia e a indicadores de desenvolvimento humano. Assim, para o mesmo nível de renda, países com maior índice de transparência, se apresentaram

Autores internacionais	Tema relacionado	Determinantes	Principais resultados
		internas e participação política.	mais competitivos, sua população apresentou maior expectativa de vida, maior taxa de analfabetismo feminino e imunização infantil.
Alt et al. (2006)	Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries.	Índices políticos, concorrência política, ciclo eleitoral e dívida bruta	Constataram que a transparência fiscal diminui o déficit e acumulação de dívida, que governos de direita tendem a ter déficit mais elevados do que os governos de esquerda, e que o aumento da concentração de partidos políticos aumenta o acúmulo de dívidas. Além disso, os resultados sugerem que o aumento da transparência fiscal, melhora o desempenho fiscal dos órgãos do setor público.
Alt et al. (2006)	The causes of fiscal transparency, evidence from the American States.	Variáveis políticas: competição política, polarização política, composição partidária do governo. variáveis econômicas: dívida, superávit fiscal e déficit fiscal.	Sugerem que: os resultados políticos e fiscais afetam o nível de transparência; a competição política tende a aumentar o nível de transparência fiscal; assim como o desequilíbrio fiscal parece contribuir para maior transparência, onde nível mais alto da dívida está associado a menores transparências, enquanto déficit mais altos, contribuem para maiores transparência.
Guillamón et al. (2011)	The determinants of Local Government's Financial Transparency	Renda per capita, população e dívida per capita	Como resultado, demonstraram que quanto mais impostos e quanto mais transferências per capita, mais informações financeiras são divulgadas e, conseqüentemente, mais transparente é o município. Além disso, os municípios Espanhóis estão divulgando mais informações financeiras do que se exige a legislação.
Bolívar et al. (2013)	Determinants of Financial Transparency in Government	Variáveis: situação financeira, transferências intergovernamentais, competição política, tamanho do governo e nível de renda dos cidadãos.	Como resultado, demonstraram que todos esses determinantes incentivam os governos a apresentarem informações mais transparentes.
Araujo e Tejedo-Romero (2016)	Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings.	Taxa de desemprego, gênero, investimentos, participação eleitoral e força política	Identificaram que poder político, como participação eleitoral, ideologia política e competição política, influenciam positivamente o nível de transparência. E que os níveis de investimentos também influenciaram positivamente. Os dados demonstraram também a relação com maior nível de

Autores internacionais	Tema relacionado	Determinantes	Principais resultados
			investimentos, fazendo aumentar o nível de transparência municipal.
Bastida et al. (2017)	Fiscal transparency and the cost of sovereign debt	Variáveis determinantes políticas: impostos, transferências recebidas e ideologia do partido político; e variável socioeconômicas: população do município.	Constataram que municípios que recebem mais impostos e recebem mais transferência, divulgam mais informações financeiras, que há uma tendência de que os partidos políticos de esquerda sejam mais transparentes do que os de direita e que a quantidade da população de um município impacta, positivamente, na transparência fiscal.
Cicatiello, De Simone, e Gaeta (2017)	Political determinants of fiscal transparency: a panel data empirical investigation	Variáveis determinantes: Ideologia partidária, controle do governo sobre a legislatura, competição política, PIB, déficit público, população.	Como resultado, demonstraram poucas evidências de que a transparência fiscal está ligada à ideologia de esquerda; que o controle do governo sobre o legislativo não exerce imediatamente sua influência sobre a transparência fiscal, mas somente depois de alguns anos; e que maior concorrência política, menor é o nível de divulgação fiscal.
Tejedo-Romero e de Araujo (2018)	Determinants of Local Governments' Transparency in Times of Crisis: Evidence From Municipality-Level Panel Data	Participação eleitoral, Ideologia política, Competição política, tamanho da população, investimentos e Desemprego	Foram analisados os municípios Espanhóis entre 2008 e 2012 e, como resultado, o nível de transparência está associada à taxa de desemprego, gênero, participação eleitoral e força política. Investimentos e pressão fiscal não apresentaram significância.
Chen et al. (2019)	Key Determinants of Online Fiscal Transparency: A Technology-Organization-Environment Framework	Variáveis relacionadas às condições orçamentárias, às condições financeiras e aos aspectos ambientais.	Constatou-se que o nível de educação dos cidadãos, a taxa de participação dos eleitores, a infraestrutura da Internet e a exigência da legislatura estadual de divulgar informações financeiras, via Internet, estão todos positivamente relacionados ao desenvolvimento de sites de transparência online.

Quadro 2 – Resultados de pesquisas internacionais - transparência fiscal.

Fonte: Elaboração própria do autor (2020).

Autores Nacionais	Tema relacionado	Determinantes	Principais resultados
Santana Junior et al. (2009)	Transparência Fiscal Eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos	População, população urbana alfabetizada, população, população com 11 anos ou mais de	Os resultados apresentaram baixo nível de transparência fiscal nos órgãos dos poderes, principalmente na assembleia Legislativa e Ministério público, sendo incompatíveis com a realidade local

Autores Nacionais	Tema relacionado	Determinantes	Principais resultados
	sites dos poderes e órgãos dos estados e do Distrito Federal do Brasil.	estudos, moradores com renda superior a 10 salários-mínimos, moradores com acesso à internet e dívida consolidada.	e regional em que se encontram e apontaram uma falta de um órgão de controle que possa acompanhar, avaliar e exigir a divulgação e harmonização das informações.
Zuccolotto e Teixeira, (2014).	As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros	IFDM educação, IFDM emprego e renda, IFDM saúde, endividamento, receita corrente, partido político e competição do governador. Receita corrente per capita.	os resultados indicaram que as variáveis fiscais e socioeconômicas explicam o nível de transparência fiscal dos estados brasileiros, porém, as variáveis políticas mostraram-se não significativas para a amostra.
Ribeiro e Zuccolotto, (2014)	A face oculta do Leviatã: transparência fiscal nos municípios brasileiros e suas determinantes socioeconômicas e fiscais	IFDM educação, IFDM emprego e renda, IFDM saúde, gasto com educação per capita, gasto com saúde per capita e receita orçamentária per capita	Constatou-se que municípios com maior arrecadação tendem a divulgar mais informações públicas e que a qualidade do gasto dos recursos públicos em saúde, educação, e geração de emprego se apresentaram mais relevantes que o dinheiro investido.
Reis et al., 2015	Análise dos Fatores Determinantes da Transparência Orçamentária Pública em Nível Nacional	Variáveis IDH – E, PIB, percepção da corrupção, População com acesso à internet, partidos políticos, PIB por saúde e IPSAS.	Como resultado, constatou-se que o aumento do nível de educação, a diminuição da corrupção e aumento da qualidade da Contabilidade Pública, com adoção de normas Internacionais podem aumentar os níveis de transparência, com efeitos positivos no fortalecimento da democracia.
Neves, Diniz e Martins (2015).	Determinantes Socioeconômicos da Transparência Fiscal.	IDHM, IDHE, IDHL, IDHR,	Constatou-se que há uma relação positiva entre a transparência pública e o indicador socioeconômico, confirmando a hipótese de que municípios que apresentam condições socioeconômico melhores, são mais transparentes.
Bairral, Silva e Alves (2015).	Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010	Tamanho da unidade, demografia, tamanho do núcleo da gestão, burocracia pública, tipo da entidade, auditoria interna, acessibilidade, dependência federal e Receita orçamentária.	Os estudos apresentaram baixo nível de transparência nos relatórios com 48% de divulgação. E que na administração pública federal direta a divulgação é de 46% e a administração indireta (autarquias e fundações) a divulgação das informações é de 54% e 55%, respectivamente. Uma das contribuições apresentadas na conclusão foi apresentar o estágio da transparência pública antes da implementação das Normas Internacionais aplicada ao setor público. (IPSAS).

Autores Nacionais	Tema relacionado	Determinantes	Principais resultados
Abreu et al., (2015)	Transparência Fiscal explica desenvolvimento social nos Estados Brasileiros?	Emprego e renda, educação e saúde	A pesquisa demonstrou que com um incremento nos valores da transparência fiscal estadual, houve um aumento no desenvolvimento social local, essencial para elaboração de políticas públicas com o propósito de reduzir as desigualdades sociais.
Mota et al. (2017)	A Estrutura Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal	Transferências intergovernamentais, independência financeira, gastos com pessoal, gastos com saúde e gastos com educação.	Concluiu-se que a maioria dos municípios possuem baixo índice de transparência fiscal e que as receitas de transferências e os gastos com saúde apresentam relação negativa; A receita própria e o gasto com pessoal indicaram uma relação positiva; e que os gastos com educação não apresentaram correlação estatística.
Zuccolotto e Teixeira, (2017).	Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros	Receita corrente, superávit, déficit, dívida nacional e internacional, competição do governador e partido político.	constatou-se que a receita corrente, superávit e partidos políticos não são razões de descompasso. No entanto, vontade política, crises, imprensa, e burocracia especializadas influenciam na transparência orçamentária. Porém, concluiu-se que mesmo quando há boa quantidade de informação, sua qualidade ainda é insuficiente.

Quadro 3 – Resultados de pesquisas nacionais - transparência fiscal.

Fonte: Elaboração própria do autor (2020).

Em suma, os estudos apresentados têm demonstrado uma relação dos indicadores de transparência fiscal com determinantes socioeconômicos, sociodemográficas, políticos e fiscais.

Ribeiro e Zuccolotto (2014), Neves et al. (2015); Abreu et al. (2015); e Fiirst et al. (2018), apontaram a hipótese de que quanto melhor o indicador de desenvolvimento social e econômico dos entes, maior é a tendência em apresentar transparência da gestão governamental. Para Cicatiello et al. (2017), quanto maior a população do estado que demanda por serviços públicos, maior o nível de divulgação dos números fiscais e das ações realizadas pela gestão.

Assim também, Cruz, Ferreira, da Silva & Macedo (2012), Zuccolotto e Teixeira (2014), Ribeiro e Zuccolotto (2014), Reis et al. (2015) e Chen et al. (2019) afirmaram que quanto maior o nível de educação da população, maior a capacidade de entender e exigir a transparência nos portais eletrônicos. Neves et al. (2015, p.3) destacou que “uma sociedade detentora do conhecimento se torna bem mais participativa na fiscalização dos recursos públicos”.

Para Oliveira, Silva e Moraes (2008), Wright (2013) e Neves et al. (2015), apontaram em seus estudos uma relação positiva entre o nível de transparência fiscal ativa e o PIB per capita, indicando que quanto maior a renda da população, maior é a condição dessa população em exigir informações atualizadas. Porém, realizados dados trazidos por Castro (2016), não apresentaram correlação significativa entre PIB e as informações divulgadas.

Para a relação com os indicadores fiscais, Alt et al. (2006) e Zuccolotto e Teixeira (2017) em pesquisa realizada com estados americanos e brasileiros, respectivamente, sugeriram que estados que apresentam déficit tendem a ser mais transparentes, baseando-se na hipótese de quando há uma crise financeira, a gestão tende a justificar e demonstrar suas ações.

Alt et al. (2006), Guillamón et al. (2011) Caamaño-Alegre, Lago-Peñas, Reyes-Santias e Santiago-Boubeta (2013), Santana Junior et al. (2009) e Zuccolotto e Teixeira (2017) apontaram associação significativa entre a dívida consolidada e a transparência nos portais eletrônicos, sugerindo que o endividamento do ente influencia na divulgação das informações à sociedade.

Santana Junior et al. (2009) e Cruz et al. (2012) e Ribeiro e Zuccolotto (2014) utilizaram a receita corrente como fator determinante que pode aumentar o nível de

transparência fiscal. Constataram que os entes públicos que arrecadam mais, tendem a publicar mais informações em meios eletrônicos. No entanto, Zuccolotto e Teixeira (2017) referenciaram que a arrecadação da receita nos estados brasileiros não influencia na transparência.

Bellver e Kaufmann (2005), Bolívar et al. (2013), Mota et al. (2017) e Bairral et al. (2015) relacionaram as transferências intergovernamentais recebidas pelos entes públicos com a transparência pública. Mota et al. (2017) concluíram que o volume de transferência impacta negativamente no nível transparência fiscal. Porém, Bellver & Kaufmann (2005), Bolívar et al. (2013) e Bairral et al. (2015) não encontraram influência entre essa relação.

Quanto à relação entre índice de transparência fiscal e os fatores políticos, Alt et al. (2006), Cicatiello et al. (2017), Esteller-Moré e Polo Otero (2012), Bolívar et al. (2013) e Araujo e Tejedo-Romero (2016) apontaram que, quanto maior a competição política, maior a tendência por transparência fiscal. Para Zuccolotto e Teixeira (2015), um governante que apresenta uma gestão política transparente para a sociedade, tende a evidenciar maior probabilidade dessa sociedade tomar a decisão de mantê-lo no cargo por meio da reeleição. Assim, o desejo de reeleição induz os gestores públicos a tomar decisão mais populares antes da eleição, tornando-o, consequentemente, mais transparentes (Blais & Nadeau, 1992 como citado em Queiroz, Nobre, Silva, & Araújo, 2013).

Em relação às determinantes contábeis, Reis et al. (2015) constataram que ao melhorar a qualidade das normas e das informações divulgadas pela contabilidade pública, pode-se contribuir para o aumento dos níveis de divulgação sobre ações da gestão pública. Oliveira et al. (2008) relataram em sua pesquisa que países que

adotam práticas contábeis baseadas nas IPSAS, tendem a demonstrar maior transparência fiscal.

Para auxiliar na divulgação dessas informações, as práticas contábeis têm avançado no intuito de fornecer informações mais ricas acerca de procedimentos contábeis para a tomada de decisão (Alt, Lassen, & Skilling, 2002) e têm contribuído para a qualidade dos relatórios fiscais (Kartiko et al., 2018).

Quanto à adoção de uma moderna contabilidade com a adoção das IPSAS, pesquisas apresentam relações indiretas, isso ocorre, por exemplo, em Sellami e Gafsi (2017), que demonstraram os fatores governamentais e o custo da adoção das IPSAS com o propósito de aumentar o nível de transparência e de melhorar a comparabilidade das informações financeiras, assim como o financiamento público, o grau de abertura internacional e a importância das organizações do setor público.

Diante do exposto, apresenta-se a seguinte hipótese da pesquisa:

H₁: O nível de Implementação do Plano de Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP influencia positivamente o nível de transparência fiscal dos estados brasileiros.

Capítulo 3

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA

Este estudo foi realizado na forma de uma pesquisa empírica quanti-qualitativa, utilizando teste de média t e correlação univariada Pearson. Para a análise dos dados foi aplicada a regressão *tobit*, que utiliza o método da máxima verossimilhança e apresenta uma variável dependente censurada (Gujarati & Porter, 2011), sob o método estimador *pooled* e com o auxílio do *software* STATA®.

Para alcançar o objetivo, a pesquisa se classifica como descritiva, na qual apresenta, segundo Raupp e Beurean (2003), aspectos ou comportamentos de um grupo específico analisado. Quanto aos procedimentos utilizados pode ser caracterizada como bibliográfica e documental. O procedimento bibliográfico, segundo Gil (2017), baseia-se em analisar livros, artigos, revistas, dissertações e teses para dar base a discussão do estudo e o procedimento documental, neste caso, baseia-se nas análises das notas explicativas emitidas pelos estados e pelo Distrito Federal.

Quanto à abordagem da problemática deve ser classificada como quantitativa, que demonstra o emprego de dados estatísticos, dando uma ênfase nos resultados numéricos para o tratamento dos dados analisados. (Raupp & Beurean 2003). Além disso, apresenta uma abordagem normativa, quando se discute o cumprimento de práticas que devem ser seguidas de acordo com normas vigentes.

3.2. UNIVERSO E AMOSTRA

A amostra foi composta pelos 26 estados Brasileiros e o Distrito Federal, no período relativo entre 2014 a 2019, considerando que a Portaria n. 634 (2013) estabeleceu, inicialmente, o prazo de implementação das novas normas contábeis, para todas os entes da Federação até o término do exercício de 2014 (Moreira, Ricarte, & Moreira, 2016).

Os dados foram colhidos entre 05 de maio a 01 de julho de 2020. Porém, até esse momento, não haviam sido localizadas as notas explicativas de 2019 dos estados de Roraima, Pará, Maranhão e Sergipe.

3.3. COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

Para encontrar o índice de transparência fiscal, os dados foram obtidos dos portais de transparência de cada Secretaria da Fazenda Estadual, das Secretarias de Planejamento e dos sites dos Tribunais de Contas relativos à cada jurisdição.

Para tanto, avaliaram-se: as divulgações dos orçamentos e seu plano de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o seu parecer prévio; o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, conforme disposto no art. n. 48 da (LRF n.101, 2000).

Para encontrar o índice de cumprimento dos procedimentos contábeis patrimoniais - PIPCP nos estados, os dados foram obtidos a partir do Sistema de Informação Contábeis e Fiscais do Setor Público - Siconfi, dos anexos I-AB e I-AH das Declarações das Contas Anuais – DCA, das quais os governos estaduais enviam

anualmente ao Tesouro Nacional; e das notas explicativas publicadas nos sites de cada ente Federativo e nos tribunais de contas estaduais.

Foi realizada uma análise qualitativa, quando avaliadas as contas dos balanços, observando-se a existência de valores nas contas do ativo e do passivo, conforme plano das contas contábeis aplicada ao setor público - PCASP. Nessa análise, foram incluídos os saldos das contas consolidadas com a administração indireta e excluídas as contas intragovernamentais - contas de nível 5 no PCASP.

As variáveis dívida corrente líquida, receita corrente líquida, população e PIB foram transformadas em logaritmo natural (ln), com o objetivo de ajustar a distribuição das extremidades dessas variáveis, reduzindo o efeito do viés (Gujarati & Porter, 2011).

3.4. ANÁLISE DE REGRESSÃO

Para testar a hipótese da pesquisa, foi elaborado um estudo a partir do modelo de regressão *tobit*, conforme equação (1) abaixo:

$$\text{Ind.Transp}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ICpipcp}_{it} + \sum \text{controles}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

A variável explicada ***Ind_Transp.*** aponta os estados com maior ou menor grau de transparência por meio de um percentual de notas, baseado nas divulgações financeiras, orçamentárias e patrimoniais nos sites governamentais, de acordo com a equação (2):

$$\text{Ind.Transp.} = \frac{\sum a}{N - NA} \times 100 \quad (2)$$

Em que Ind. Transp é o Índice de transparência dos estados; $\sum a$ a soma dos itens atendidos; N o total de critérios e NA o número de critérios não aplicáveis.

A variável **IC_pipcp** representa o nível de cumprimento do plano de procedimento contábeis patrimoniais que é a relação entre os itens observados no Apêndice D que foram atendidos pelos estados sobre o total dos critérios estipulados, desconsiderando critérios não aplicáveis, conforme equação (3), a seguir:

$$IC_{pipcp} = \frac{\sum a}{N - NA} \times 100 \quad (3)$$

Onde ICpipcp representa o índice de cumprimento do PIPCP; $\sum a$ a soma dos itens atendidos; N o total de critérios e NA o número de critérios não aplicáveis.

E $\sum$ controles representa a soma das variáveis fiscais (déficit, DCL, RCL e grau de dependência), socioeconômicas (população, PIB e IDEB) e políticas (mesmo partido político e reeleição do governador) aplicadas neste estudo.

3.5. VARIÁVEIS DA PESQUISA

A exemplo do estudo de Kartiko et al. (2018) que analisou a medida da transparência fiscal relacionado à implementação das IPSAS nos países pertencentes à OCDE. Neste estudo, buscou-se verificar se a relação da adoção do PIPCP pelos governos estaduais influencia na transparência fiscal, como também, entender as variáveis de controle que possam vir a influenciar na transparência fiscal, conforme detalhadas abaixo:

Para a variável dependente **Ind. Transp.**, foi aplicada uma *checklist* utilizada na pesquisa de Zuccolotto (2014) Nela analisaram-se os fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário nos estados Brasileiros, por meio de questões

baseadas no artigo n. 48 da Lei n. 101 (2000), referindo-se à fase de elaboração e aprovação, à fase de execução e avaliação e à fase de controle orçamentário. Para cada resposta, gera-se uma pontuação binária, sendo 1 (um) quando há presença de observações e 0 (zero) para os demais casos, conforme *checklist* (anexo I).

Aqui, esse índice foi aplicado nos dados dos estados Brasileiros, consistindo em 100 diferentes critérios, que avaliam os relatórios da proposta orçamentária, da aprovação do orçamento, e da atuação popular no orçamento participativo. Além disso, foram analisados os relatórios de acompanhamento da execução orçamentária, da prestação de contas e do parecer prévio da auditoria.

Para a variável independente **Índice PIPCP**, foi elaborada uma *checklist* de verificações que avaliou a existência de saldos das contas contábeis e seus desdobramentos, inclusive a adição das informações divulgadas em notas explicativas sobre os PCP relacionados nos 16 dos 19 itens do PIPCP especificados no anexo da Portaria n. 548 (2015), apresentando um *ranking* entre os estados. Para cada resposta, gera-se uma pontuação binária, sendo 1 (um) quando há presença de observações e 0 (zero) para os demais casos, conforme *checklist* (Apêndice D).

Vale ressaltar que, para alguns procedimentos obrigatórios, os prazos de exigência não foram definidos na Portaria n. 548 (2015), como nos itens 14, 16 e 19, não analisados neste estudo. No entanto, as contas patrimoniais relacionadas ao reconhecimento: de créditos tributários, créditos do regime da previdência social e contas do ativo intangível, exigidas a partir de 2020; as contas dos estoques exigidas a partir de 2021; e as contas de bens de infraestrutura e de bens do patrimônio cultural exigidas a partir de 2022, foram consideradas, pois as entidades poderiam adotar esses procedimentos de forma antecipada.

Os dados da variável **Déficit** foram obtidos do balanço Patrimonial consolidado da união, do relatório DCA no Anexo I – AB, por meio do sistema Siconfi, da conta de superávit ou déficit do exercício, conforme o PCASP. Essa variável é representada por uma Dummy, sendo 1 (um) para estados que apresentaram déficit e 0 (zero) para os demais casos.

Para esse estudo, foram utilizadas as variáveis **DCL** - Dívida Consolidada Líquida e **RCL** - Receita Corrente Líquida. Os dados foram obtidos do site do Tesouro Nacional Transparente, baseado no Anexo II - Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, do Relatório de Gestão Fiscal do sistema Siconfi.

Os dados para a variável **grau de dependência** dos estados em relação à União, foram obtidos por meio do somatório das transparências correntes e das transferências de capital em relação à receita total. Esses dados foram extraídos a partir do sistema Siconfi, por meio dos relatórios do Relatório da Execução Orçamentária - RREO.

Quanto à variável **População**, as informações foram obtidas do balanço patrimonial consolidado da união, do relatório DCA no Anexo I – AB. Tal relatório divulga, juntamente com as contas contábeis, a quantidade total de habitantes da população de cada estado brasileiro.

Os dados da variável **PIB** foram obtidos do website do IBGE. No entanto, para o período de 2018 e 2019, como não havia informações do PIB para os estados brasileiros, foram calculadas as estimativas baseando-se no PIB nacional divulgados para 2018 e 2019, que foi apresentado por 1,3 e 1,1, respectivamente.

O **IDEB**, aqui utilizado como indicador da educação básica, foi obtido do website do INEP com base no Censo escolar e divulgado pelo período de dois em

dois anos. Para 2019, foi realizada uma projeção, aplicando a média entre os crescimentos em percentuais dos resultados observados em 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017 comparados com o resultado anterior. Em anos que não ocorre a mensuração do IDEB, foi realizado uma média entre o resultado anterior e o posterior.

Os dados da variável **mesmo partido político** dos Governadores dos estados e do Presidente de República, aqui utilizado como indicador de competição política, foram obtidos do TSE, referente às eleições de 2010, 2014 e 2018. Essa variável é representada por uma Dummy, sendo 1 para estados que apresentaram partidos políticos iguais 0 para os demais casos.

Os dados da variável **reeleição do governador**, para anos que coincidem entre o ano da execução orçamentária e ano em que o gestor político é reeleito, foram obtidos do TSE, baseando-se na continuidade do mesmo governador, independente de coligação partidária. Essa variável é representada por uma Dummy, sendo 1(um) para estados em que os gestores se mantiveram no poder político e 0(zero) para os demais casos.

Sumarizando, as variáveis utilizadas nesta pesquisa estão definidas na tabela 1 apresenta abaixo:

TABELA 1: DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS DO MODELO

Variável	Sinal Esperado	Descrição das Variáveis	Fonte	Literatura
Variável explicada				
<i>Índ. Transparência fiscal</i>		Nível de transparência fiscal dos Estados e Distrito Federal.	Sites dos Estados e TCE	(Kartiko et al., 2018)
Variável explicativa				

Variável	Sinal Esperado	Descrição das Variáveis	Fonte	Literatura
<i>Índ. do PIPCP</i>	$\beta_1 (+)$	Índice de Cumprimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Siconfi	(Kartiko et al., 2018 e Reis et al., 2015)
Variáveis de controle				
<i>Déficit</i>	$\beta_2 (-)$	valor das despesas que ultrapassam o valor das receitas dos estados	Siconfi	(Alta et al., 2006 e Zuccolotto & Teixeira, 2017)
<i>DCL</i>	$\beta_3 (+)$	Dívida Consolidada Líquida	Siconfi	(Caamaño-Alegre et al., 2013 e Santana Junior et al., 2009)
<i>RCL</i>	$\beta_4 (+)$	Receita Corrente Líquida	Siconfi	(Santana Junior et al., 2009 e Cruz et al., 2012)
<i>Grau de dependência</i>	$\beta_5 (+)$	Soma das transferências corrente e das transferências de capital dividido pelas Receitas totais.	Siconfi	(Mota et al., 2017)
<i>População</i>	$\beta_6 (+)$	Número total de habitantes por estados.	Siconfi	(Cicatiello et al., 2017 e Araujo & Tejedo-Romero, 2016)
<i>PIB</i>	$\beta_7 (+)$	Produto Interno Bruto por estado	IBGE	(Abreu et al., 2015, Castro, 2016, Reis et al., 2015 e Silva, 2018)
<i>IDEB</i>	$\beta_8 (+)$	Índice de Desenvolvimento da Educação básica	INEP	(Ribeiro & Zuccolotto, 2014, Abreu et al., 2015 e Silva, 2018)
<i>Mesmo part. político</i>	$\beta_9 (+)$	Partido do Governador igual ao Partido do Presidente da República. (Dummy)	Siconfi	(Bolívar et al. 2013 e Zuccolotto & Teixeira, 2017)
<i>Reeleição gov.</i>	$\beta_{10} (+)$	Governador reeleito na última eleição política. (Dummy)	Siconfi	(Alt & Lassen, 2006)

Fonte: Elaboração própria do autor (2020).

Capítulo 4

4. ANÁLISE DOS DADOS

No presente capítulo, são evidenciados os resultados para a hipótese de que o maior nível de implementação das normas brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público, baseadas em normas internacionais, faz aumentar progressivamente o índice de transparência fiscal. A fim de verificar tal hipótese, a análise foi realizada nos 26 estados e no Distrito Federal.

4.1. ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A Tabela 2 demonstra a estatística descritiva para as variáveis apresentadas, formada por 159 observações. A variável **índice de transparência fiscal** apresentou percentual médio entre os estados de 53.49% e desvio padrão de 16.04% dentre todos os anos pesquisados.

TABELA 2: ESTATÍSTICA DESCRITIVA

variáveis	N	Med.	sd	min	p25	p50	p75	Max.
Ind. transparência	159	53,49	16,04	7	43	57	63	95
Ind. PIPCP	159	32,35	12,73	12,28	22,46	29,34	39,52	62,28
Déficit	159	0,440	0,498	0	0	0	1	1
Ln_DCL	159	22,66	1,504	19,36	21,81	22,31	23,30	26,32
Ln_RCL	159	23,38	0,864	21,75	22,75	23,28	23,84	25,78
Grau de depend.	159	32,66	15,39	5,101	19,78	30,70	45,69	70,89
Ln_população	159	15,35	1,030	13,07	14,83	15,19	16,04	17,63
Ln_PIB	159	11,63	1,210	9,184	10,74	11,65	12,43	14,59
IDEB	159	4,287	0,621	2,359	3,795	4,357	4,783	5,804
Mesmo part. político	159	0,182	0,387	0	0	0	0	1
Reeleição Gov.	159	0,421	0,495	0	0	0	1	1

Fonte: Dados da pesquisa.

No *ranking* do índice de transparência fiscal, o estado do Rio de Janeiro apresentou percentual máximo de 93% das observações registradas, seguido dos estados de Santa Catarina e Paraná com 82% e 78%, respectivamente, no ano de 2019. No entanto, o estado que apresentou menor porcentagem em 2019 foi o Tocantins com 19% das observações, seguido de Roraima e Pará, conforme gráfico 1:

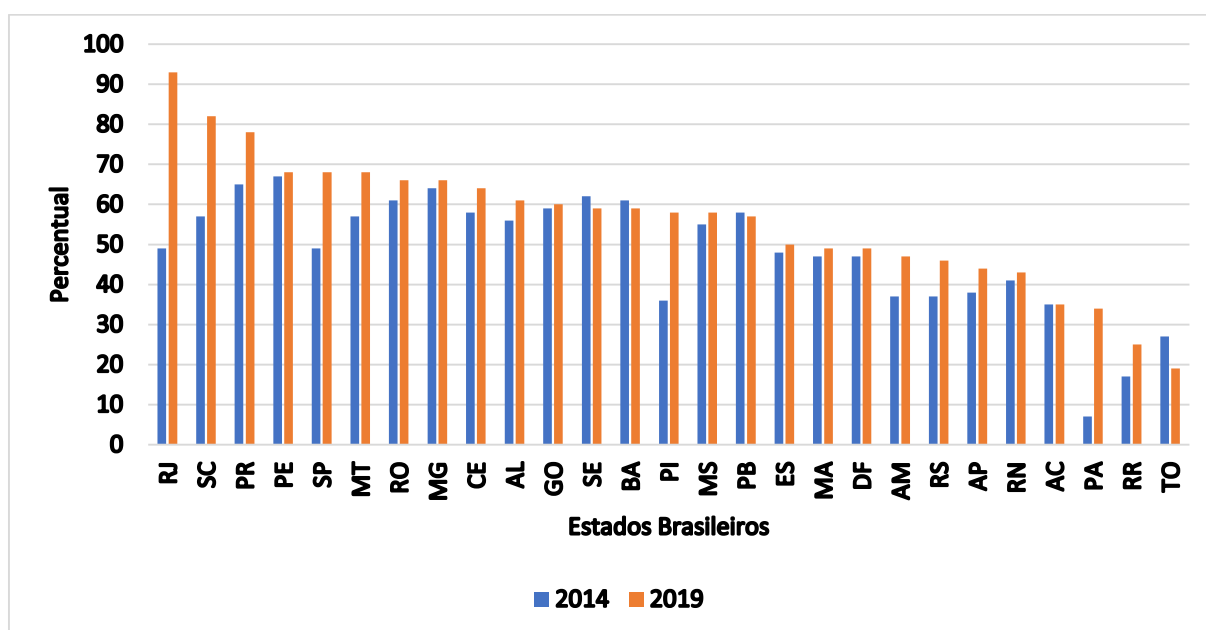


Gráfico 1 – Ranking do índice de transparência fiscal
Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados acima indicaram uma grande disparidade entre os estados brasileiros. Isso corrobora com os estudos de Cruz, et al. (2012), Ribeiro e Zuccolotto (2014) e Zuccolotto e Teixeira (2017), os quais relatam que as divulgações dos relatórios fiscais ainda são incipientes. E sugere-se que, em alguns estados, as informações exibidas nos portais de transparência ainda se apresentam como mero cumprimento de exigência da lei e não como forma de realmente informar e prestar contas à sociedade, concordando com (Antonello et al., 2016).

Ao analisar os sites dos estados e seus portais de transparência, observou-se que a falta de divulgação dos pareceres prévios, emitidos pelos Tribunais de contas dos estados, foram apontadas, na *checklist*, como um dos fatores que fazem diminuir a transparência fiscal. Em alguns estados esses relatórios foram encontrados no site do tribunal de contas dos estados, mas, na grande maioria, não há link dentro do site da transparência fiscal e, mesmo quando apresentam esses pareceres para a sociedade, retratam de forma excessivamente técnico (Zuccolotto & Teixeira, 2017). Outro ponto verificado nesta análise foi a falta de divulgação dos relatórios simplificados do PPA, da LDO, da LOA e das prestações de contas, no site da maioria dos estados, que apresentassem uma linguagem mais adequada, permitindo uma melhor compreensão dos cidadãos.

A variável **índice do PIPCP** apresentou média de 32,35%. Esse percentual demonstra a média da implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade nos estados brasileiros, próximo ao encontrado na pesquisa de Sasso et al. (2019). Os autores relataram uma média de 36,69% da implementação das novas normas contábeis, baseando-se no regime de competência, para o ano de 2017. Os estados do Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, são os estados que apresentaram maiores percentuais com 62,28%, 59,28% e 56,59%, respectivamente, entre a média dos últimos anos. Já os estados que apresentaram menores percentuais de adoção das normas contábeis foram: Amapá, Roraima e Piauí com 15,84%, 20,06% e 20,36%, respectivamente (Apêndice B).

Pode-se sugerir como possibilidade deste resultado que o estado de Santa Catarina, com alto percentual de adoção das normas contábeis e alto nível de transparência, vem adotando ações que beneficiam esse cenário, dentre elas, o

investimento na contratação de mais contadores públicos efetivos, o que tem sido apontado como referência nacional na implantação da convergência às normas internacionais. Outra possível justificativa que pode se inferir para o Rio de Janeiro, que obteve maior percentual, é a adesão do estado ao regime de recuperação fiscal e à linha de crédito condicionado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, motivado pelo desequilíbrio fiscal, já que umas das exigências desses programas, foi o acordo de que os estados adotassem melhorias na arrecadação da receita e melhorias no gerenciamento dos recursos fiscais, financeiros e patrimoniais (Sasso et al., 2019).

4.2. EVOLUÇÃO DO PIPCP

O gráfico 2 demonstra o percentual da variação do cumprimento do plano PCPs de todos os estados brasileiros comparando o período entre 2014 e 2019.

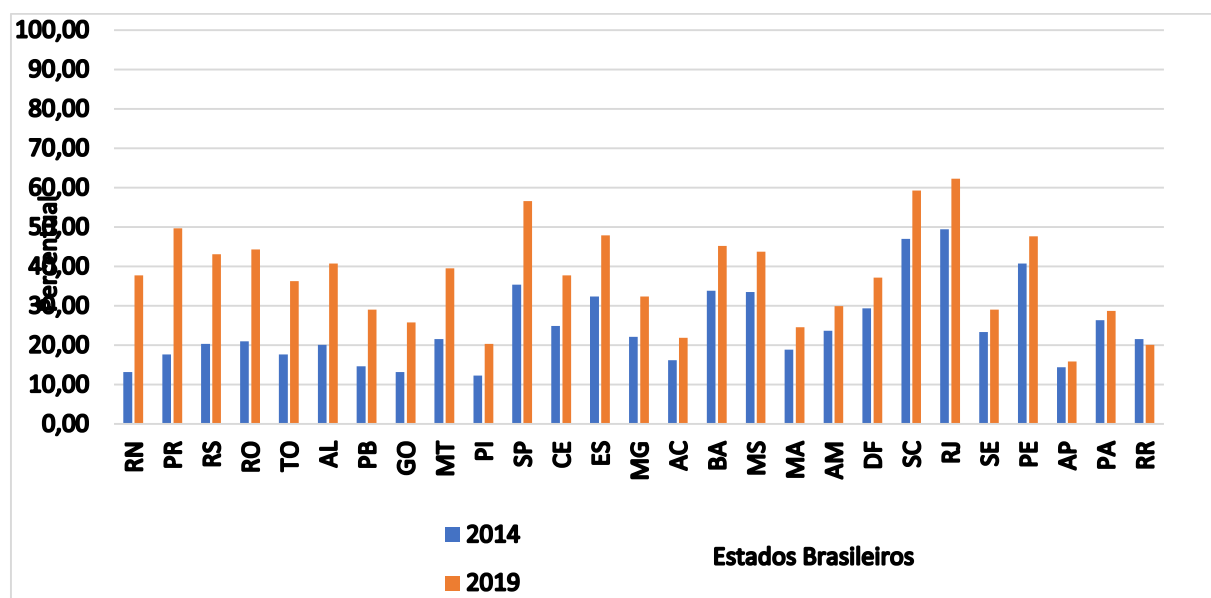


Gráfico 2 - Evolução do índice do pcps por estado de 2014 a 2019
Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

Verifica-se que os percentuais de cumprimentos demonstram um relevante aumento durante esse período e que a maioria dos estados está evoluindo na adoção das novas normas contábeis, como exemplo dos estados do RN, PR e RS que, além de apresentarem crescente implementação, se destacaram por apontarem maiores percentuais nas evoluções dentre o período pesquisado (Apêndice C).

Essa evolução sugere que os estados estão gradativamente adotando o Plano de Implementação dos procedimentos contábeis - PIPCP, seja pela obrigatoriedade da norma, seja pela necessidade de divulgar as informações contábeis e financeiras para a sociedade. Porém, essa evolução ainda é baixa, com menos de 70% de atendimento às normas. Além disso, apresenta-se de forma diferente para cada item de procedimentos, conforme análise qualitativa apresentada a seguir, que considera os tópicos do anexo da Portaria n.548 (2015), a qual descreve os procedimentos contábeis patrimoniais e os prazos estabelecidos agrupados.

Lembrando que alguns estados apontaram evolução regressiva, seja porque não apresentaram notas explicativas para o ano de 2019, seja porque não registraram evidenciações nesse mesmo ano, como evidenciado no estado de Roraima (Apêndice C).

4.2.1. Variações Patrimoniais Aumentativas Decorrentes de Créditos a Receber

Aqui representam-se os procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos referentes aos créditos a receber: os créditos de receitas tributárias e de contribuições; créditos previdenciários; demais créditos a receber; créditos de dívida ativa tributária e não-tributária, nos itens do PIPCP 1, PIPCP 2, PIPCP 3 e PIPCP 4, respectivamente.

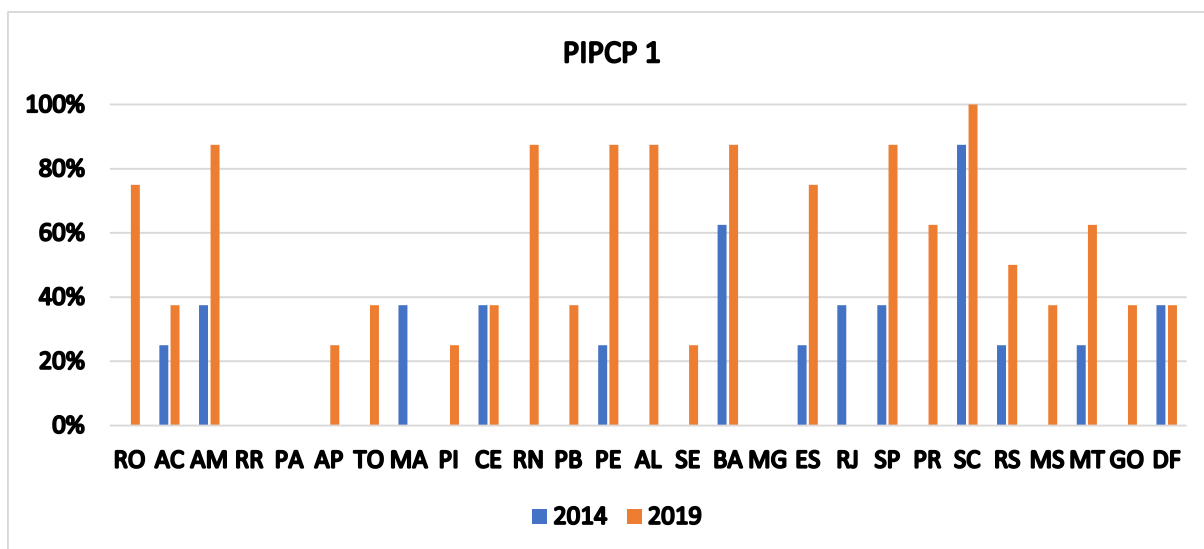


Gráfico 3 - Evolução do índice do pipcp 1
 Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

Observa-se que houve uma evolução no percentual médio de cumprimento das normas da NBCTSP e MCASP em todos os lançamentos da mensuração e da evidenciação dos créditos a receber durante o período pesquisado, com percentual médio total de 48% de evolução. O PIPCP 1 referente aos créditos tributários a receber, conforme gráfico 3, foi o que mais evoluiu, apresentando um percentual de crescimento de 59% no período analisado.

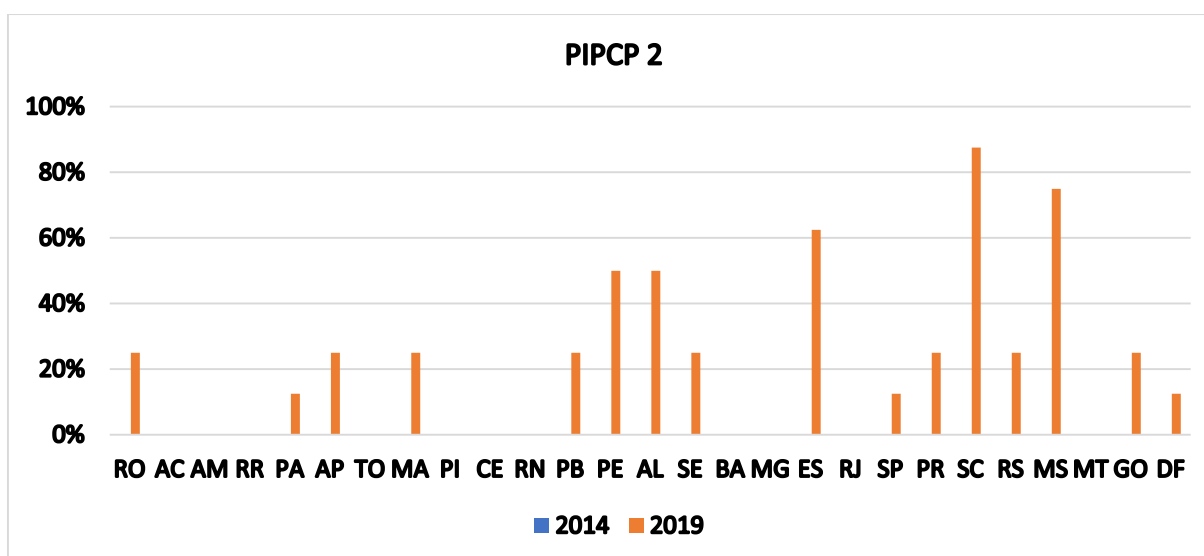


Gráfico 4 - Evolução do índice do pipcp 2
 Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

O gráfico 4 acima apresenta uma evolução do percentual médio de cumprimento de 57% do atendimento das normas para os créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas. Porém, observa-se que nem todos os estados estão registrando esses créditos e que não divulgam as informações sobre esse tipo de crédito em notas explicativas. Ademais, somente a partir de 2014, há evidenciação de registros nessas contas pelo regime de competência.

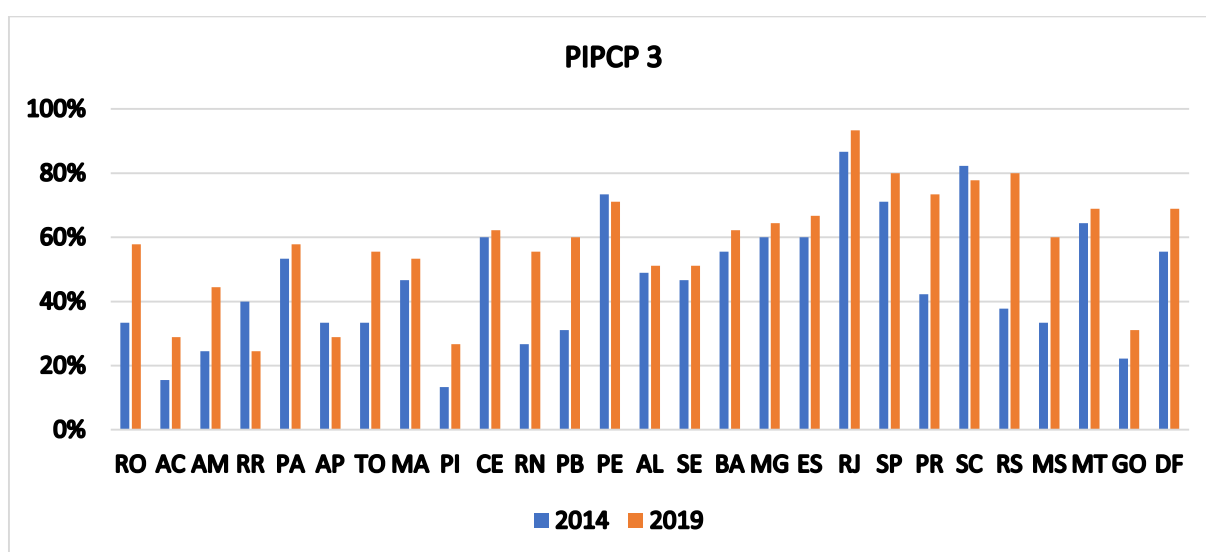


Gráfico 5 - Evolução do índice do pipcp 3
Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

A evolução para os itens dos demais créditos a receber (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber) foi de 19%, conforme apresentado no gráfico 5. No entanto, o percentual médio de atendimento registrado no exercício de 2019 foi de 58% dos itens analisados. Aqui, leva-se em conta que muitos estados já registravam esses tipos de créditos.

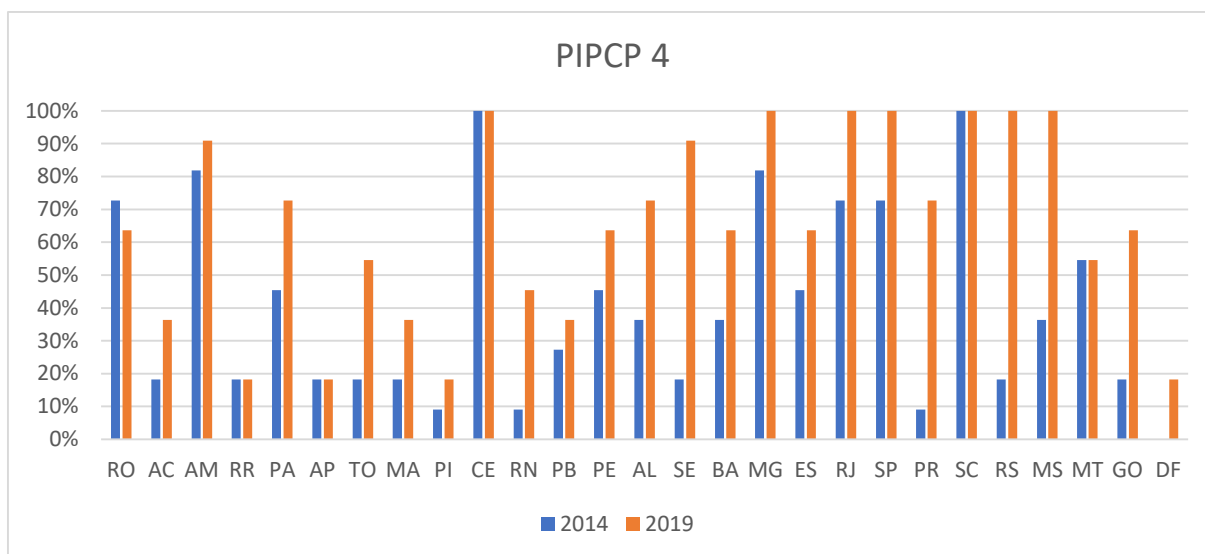


Gráfico 6 - Evolução do índice do pipcp 4
Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

O gráfico 6 acima apresenta uma evolução do percentual médio de cumprimento de 39% no atendimento das normas para as contas de dívida ativa tributárias e não-tributárias. Nesse item, a maioria dos estados aprontou evolução positiva, com exceção do estado de Roraima, que apresentou evolução regressiva, podendo ela ser explicada pela não-divulgação das notas explicativas no exercício de 2019.

Nesse item, destaca-se um aumento na mensuração e evidenciação nas notas explicativas, tanto no detalhamento das contas de ajustes dos créditos a receber, como da apresentação de comparativos com períodos anteriores.

4.2.2. Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes

O presente critério descreve os procedimentos contábeis patrimoniais e os prazos estabelecidos para o registro das provisões por competência, no item do PIPCP 5; e dos ativos contingentes e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas, no item do PIPCP 6.

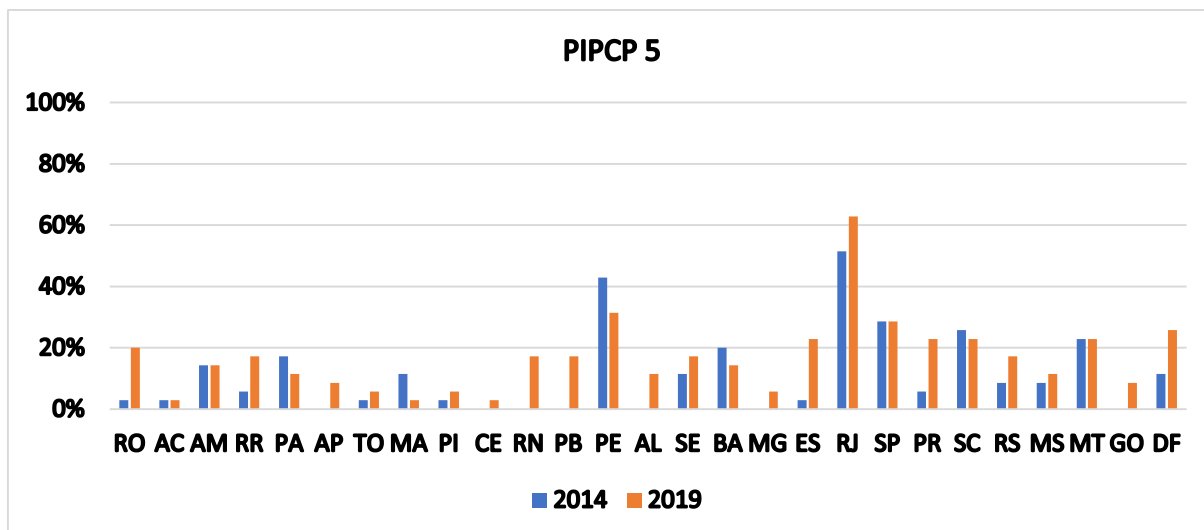


Gráfico 7 - Evolução do índice do pipcp 5
 Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

O gráfico 7 demonstra que houve uma evolução na aplicabilidade da norma baseada no MCASP nos registros das provisões por competência quando comparando o período de 2019 em relação a 2014, entretanto, pouco significativa, apresentando um percentual médio de evolução de 32%, sobretudo levando-se em conta que a obrigatoriedade dos registros dessas contas foi estipulada somente para a partir de 01/01/2019.

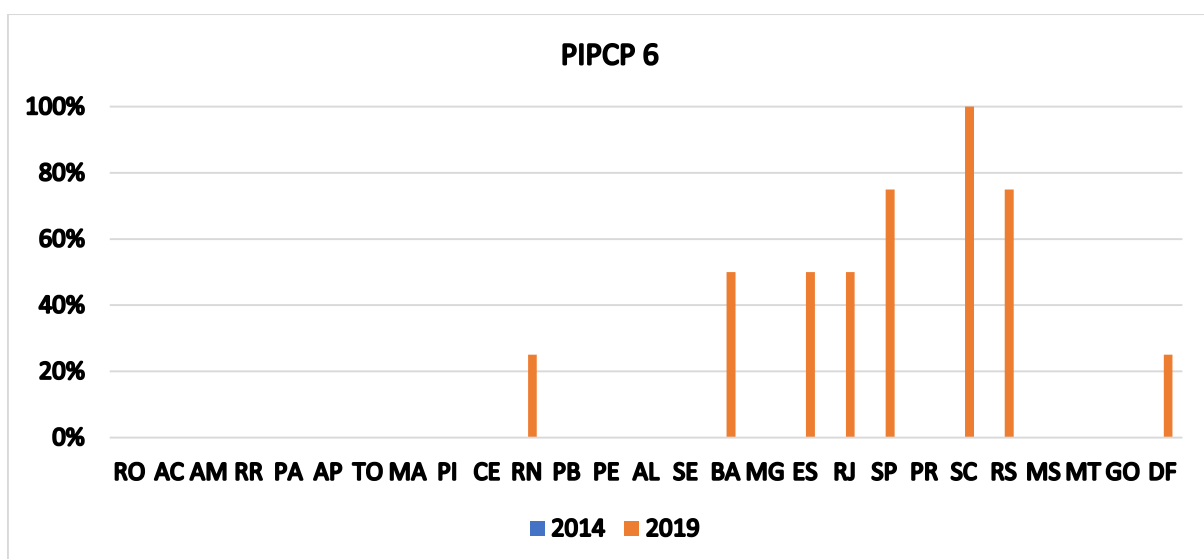


Gráfico 8 - Evolução do índice do pipcp 6
 Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

O gráfico 8 apresenta a evolução do percentual médio de cumprimento de 30% na evidenciação de ativos e passivos contingentes, sendo que poucos estados registram esses ativos e passivos. Percebe-se dessa forma o fenômeno, principalmente, por haver baixo índice de evidenciação e detalhamento em notas explicativas. Contudo, aqui não se analisou se o estado possuía ou não ativos e passivos contingentes a registrar.

4.2.3 Bens Móveis e Imóveis e Respectiva Depreciação, Amortização ou Exaustão

Neste quesito foram analisadas as contas referentes aos bens móveis e imóveis, apresentado no PIPCP 7; aos bens de infraestrutura, no PIPCP 8 e aos bens do patrimônio cultural, no item do PIPCP 9, suas respectivas depreciação, amortização ou exaustão e incluindo a reavaliação e redução ao valor recuperável.

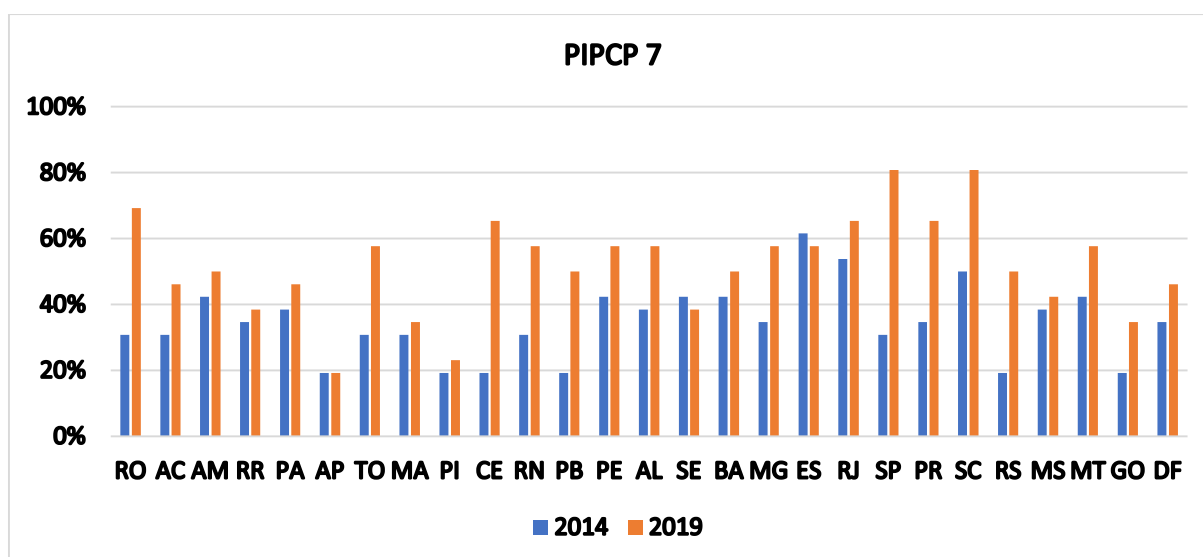


Gráfico 9 - Evolução do índice do pipcp 7
Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

Os estados brasileiros apresentaram uma evolução no registro das contas patrimoniais dos bens móveis, considerando-se o período estudado, segundo o gráfico 9 acima. Demonstra-se um avanço na evidenciação do detalhamento dessas

contas com percentual médio de implementação de 55% no último ano, próximo ao encontrado na pesquisa de Sasso, et al. (2019), os quais localizaram um percentual de 54% para esse PIPCP, no ano de 2017.

Durante a análise, constatou-se baixo nível de detalhamento da mensuração e evidenciação da depreciação, amortização e exaustão desses bens. Tais dados corroboram com o estudo de Braga & Bezerra Filho (2016), o que pode ser justificado pela falta de prática da evidenciação do método de depreciação, da divulgação da vida útil dos bens e da taxa de depreciação nas notas explicativas.

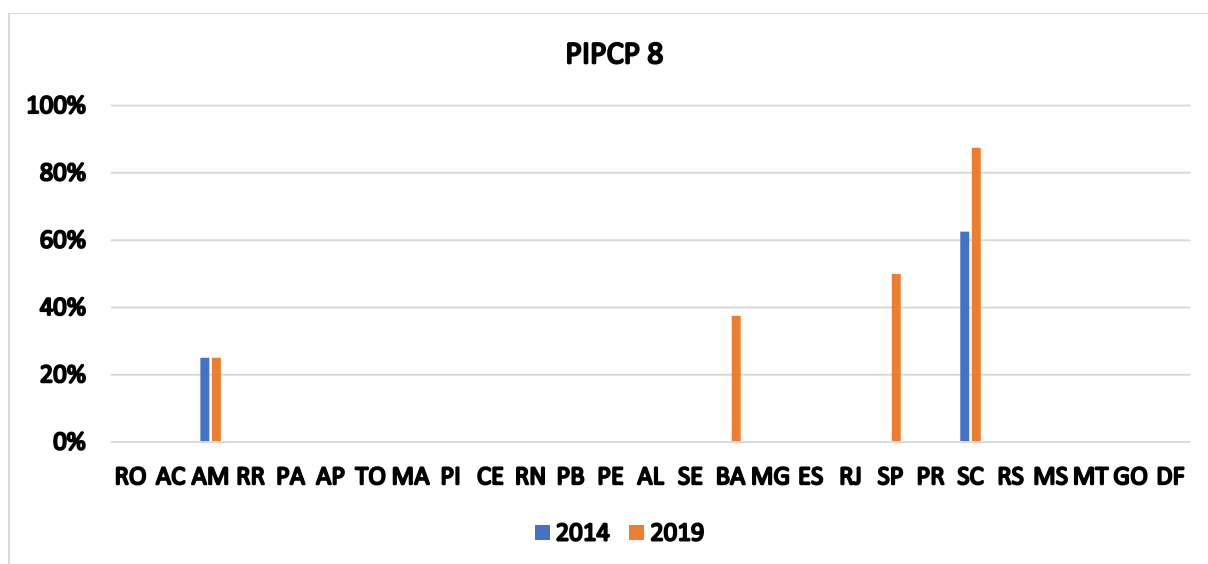


Gráfico 10 - Evolução do índice do pipcp 8
Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

Quanto aos registros dos bens de infraestrutura, conforme gráfico 10, esses ainda se apresentam muito baixos. Demonstra-se um percentual médio de implementação de apenas 8% no último ano. Observamos que apenas os estados do AM, BA, SP e SC mencionaram sobre a evidenciação desses bens em notas explicativas. Porém, baseado na portaria n. 548 (2015), a obrigatoriedade desses registros está estipulada para 01/01/2022.

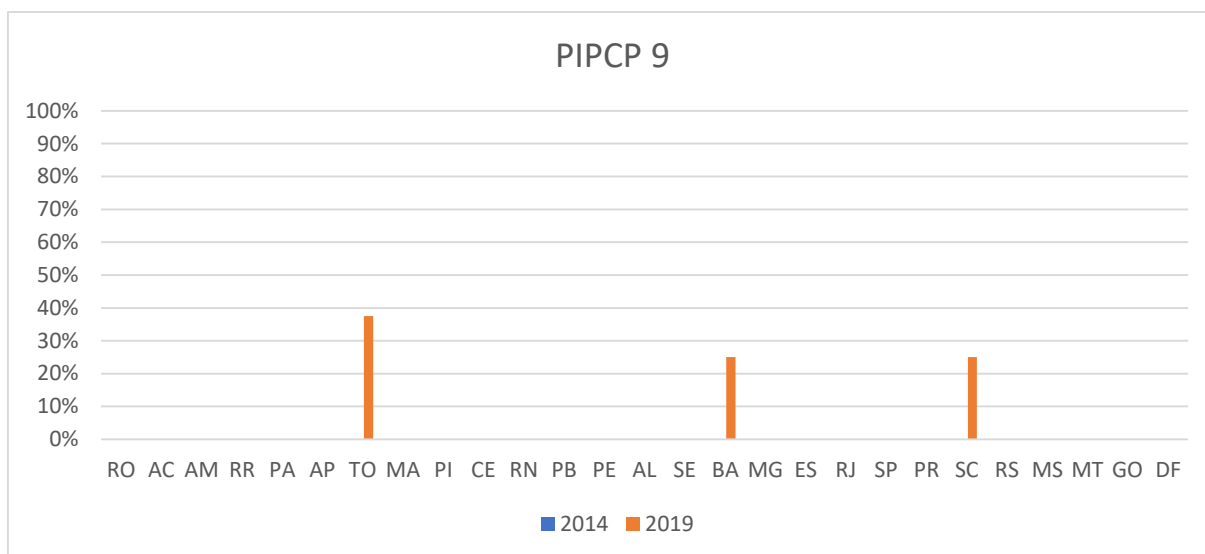


Gráfico 11 - Evolução do índice do pipcp 9
 Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

Os registros dos bens de patrimônio cultural ainda são baixíssimos, conforme gráfico 11. Apresentou-se um percentual médio de implementação de apenas 3%. Observamos que apenas os estados do TO, BA e SC mencionaram sobre a evidenciação do registro dos bens de patrimônio cultural em notas explicativas. No entanto, como apontado anteriormente, a obrigatoriedade será exigida a partir de 01/01/2022.

4.2.4. Obrigações por Competência

Este critério Constitui-se dos procedimentos contábeis patrimoniais e os prazos estabelecidos para o registro das contas de empréstimos, financiamentos, e dívidas contratuais e mobiliária, avaliado no item do PIPCP 10; benefícios a empregados, trabalhistas, previdenciárias e assistenciais, no PIPCP 11; contas de provisões atuariais do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares, no PIPCP 12; e das contas de obrigações com fornecedores por competência, no PIPCP 13.

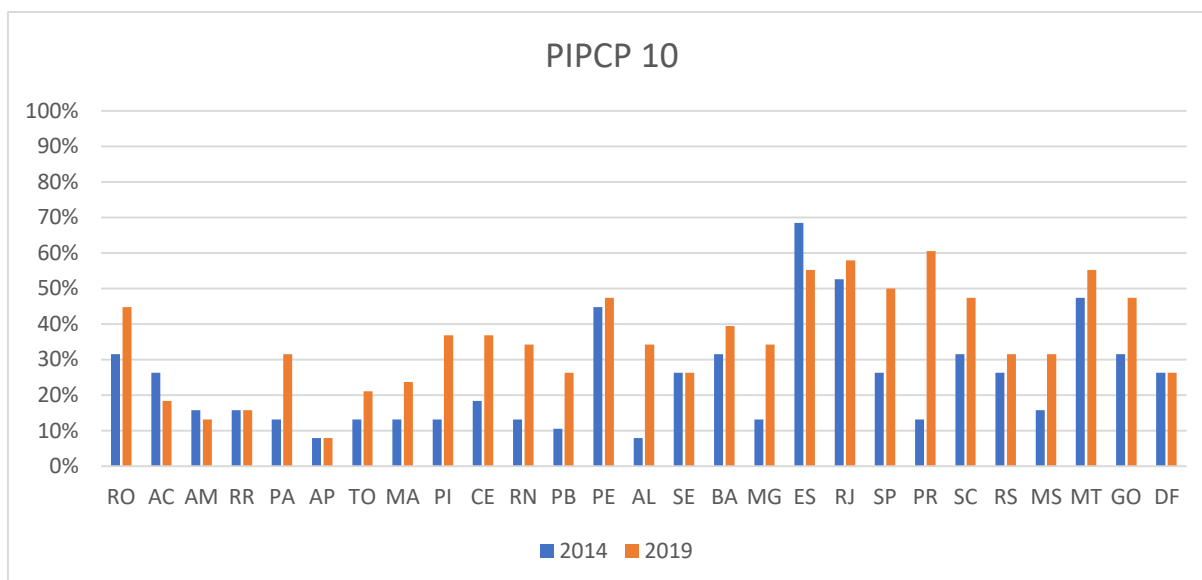


Gráfico 12 - Evolução do pipcp 10
Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

O gráfico 12 acima demonstra a evolução razoável do registro das contas de empréstimos, financiamentos, e dívidas contratuais e mobiliária, com um percentual de 28% entre o período analisado. Isso porque observa-se que já havia uma constante de evidenciação no registro dos passivos patrimoniais dos estados.

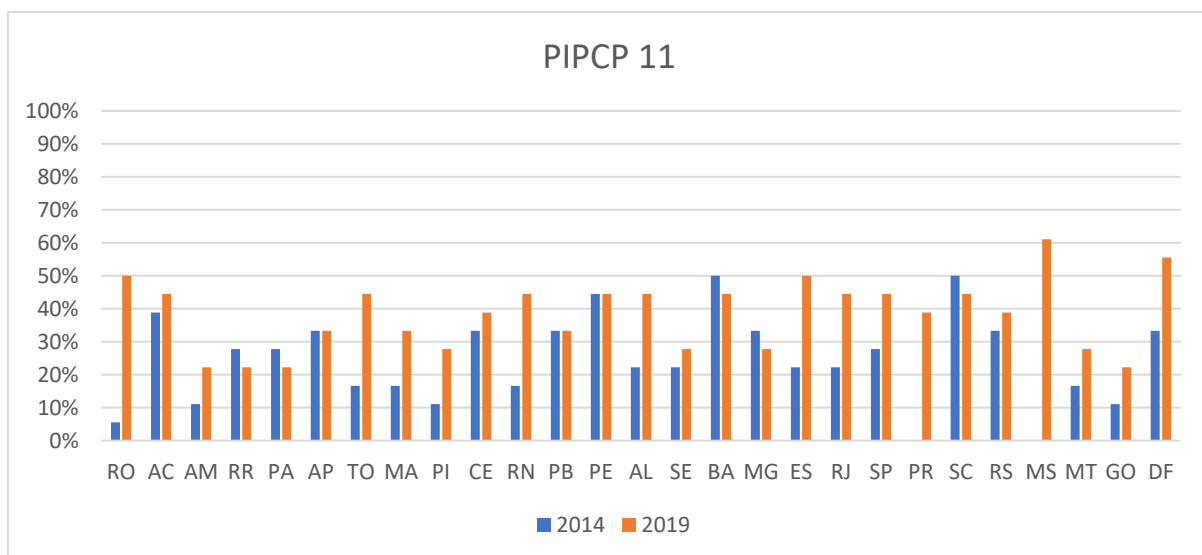


Gráfico 13 - Evolução do pipcp 11
Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

O percentual médio das contas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias etc.), conforme gráfico 13, evoluiu um percentual médio de 32% na implementação, no período de 2014 a 2019.

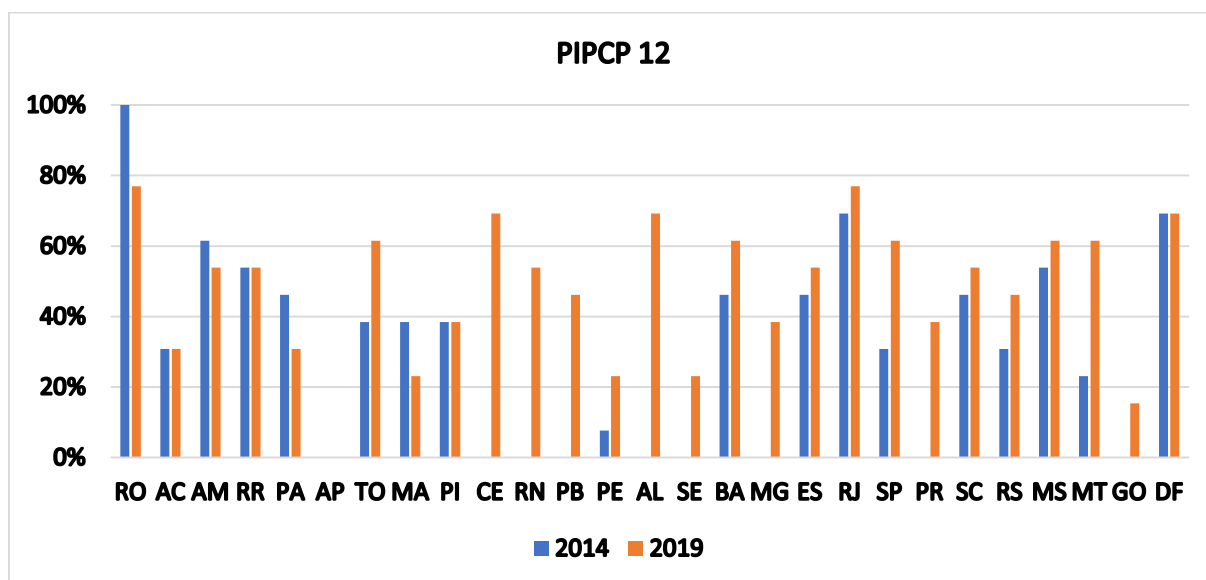


Gráfico 14 - Evolução do pipcp 12
Fonte: Dados da pesquisa.

Dentre as referidas contas, o percentual médio que mais evoluiu e que apresentou maior nível de adoção às normas no último ano foram as contas de provisões atuariais do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares, com 36% de implementação a mais do que nos anos anteriores. Tais dados correspondem ao percentual encontrado na pesquisa de (Sasso et al., 2019).

Quanto à análise da evolução por estado, exibido no gráfico 14, observa-se que alguns estados passaram a evidenciar essas contas apenas a partir de 2014. Em contrapartida, há estados que apresentam evolução negativa, o que pode ser explicado pela não-divulgação das notas explicativas referente ao exercício de 2019.

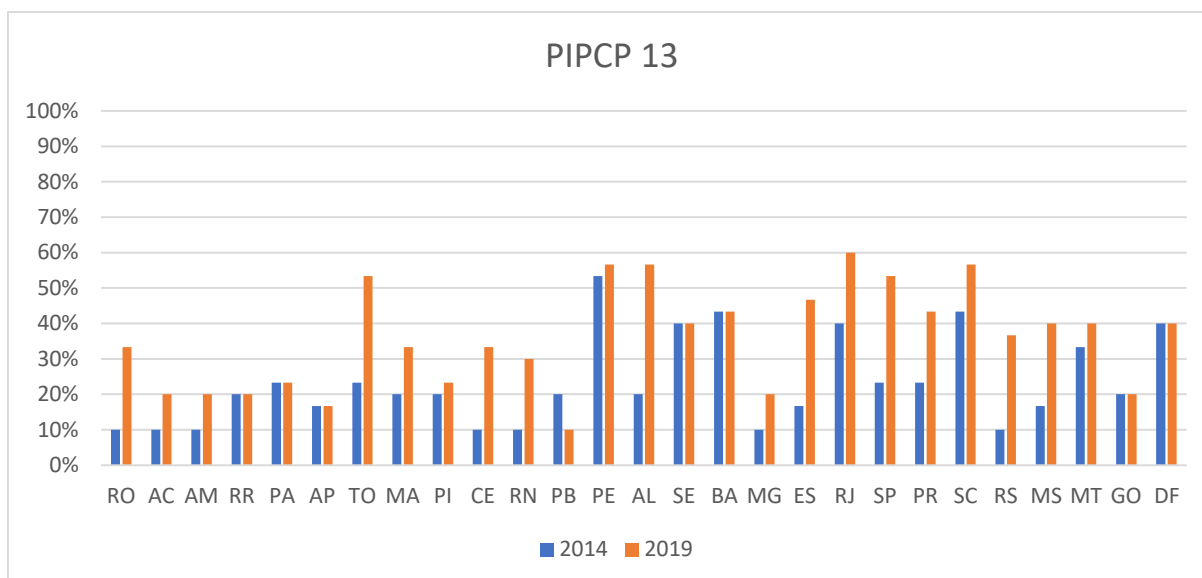


Gráfico 15 - Evolução do pipcp 13
 Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

O gráfico 15 acima demonstra a evolução do registro das contas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência, com um percentual de 30% entre o período analisado, assegurando o registro dos passivos patrimoniais dos estados. Observa-se neste estudo, portanto, que todos esses entes já registravam tais contas, porém destaca-se um aumento na mensuração e evidenciação nas notas explicativas.

4.2.5. Ativo Intangível e sua Respectiva Amortização

O presente indicador trata do reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e, quando houver, amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável, apresentado no item do PIPCP 15.

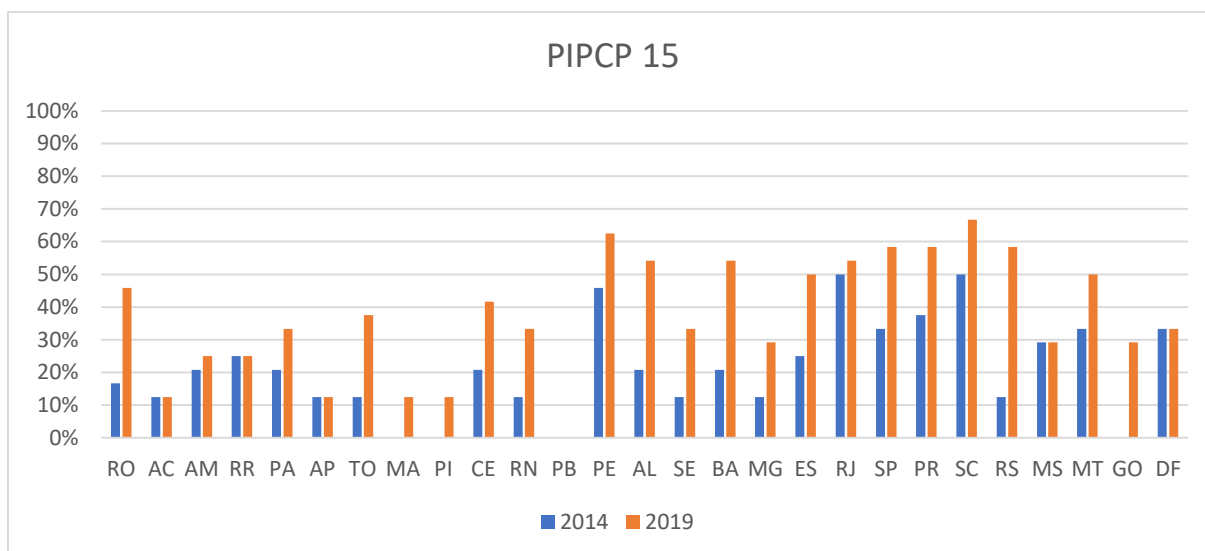


Gráfico 16 - Evolução do pipcp 15
 Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

Constata-se, no gráfico 16, que também houve uma evolução no percentual médio de cumprimento das normas da NBCTSP e MCASP nos lançamentos com 42% de evolução, comparando-se o ano de 2019 com o ano de 2014. Observa-se que hoje, a maioria dos estados já registra esse tipo de ativo e que em alguns, a evolução foi observada, tanto no detalhamento das contas contábeis, quanto na evidenciação do detalhamento nas notas explicativas. Anteriormente, a maioria dos estados apenas divulgava esses dados de forma quantitativa.

4.2.6. Investimentos Permanentes

Aqui representam-se os procedimentos contábeis patrimoniais e os prazos estabelecidos para o registro das contas de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, bem como os respectivos ajustes para perdas e a redução ao valor recuperável, avaliado no item do PIPCP 17.

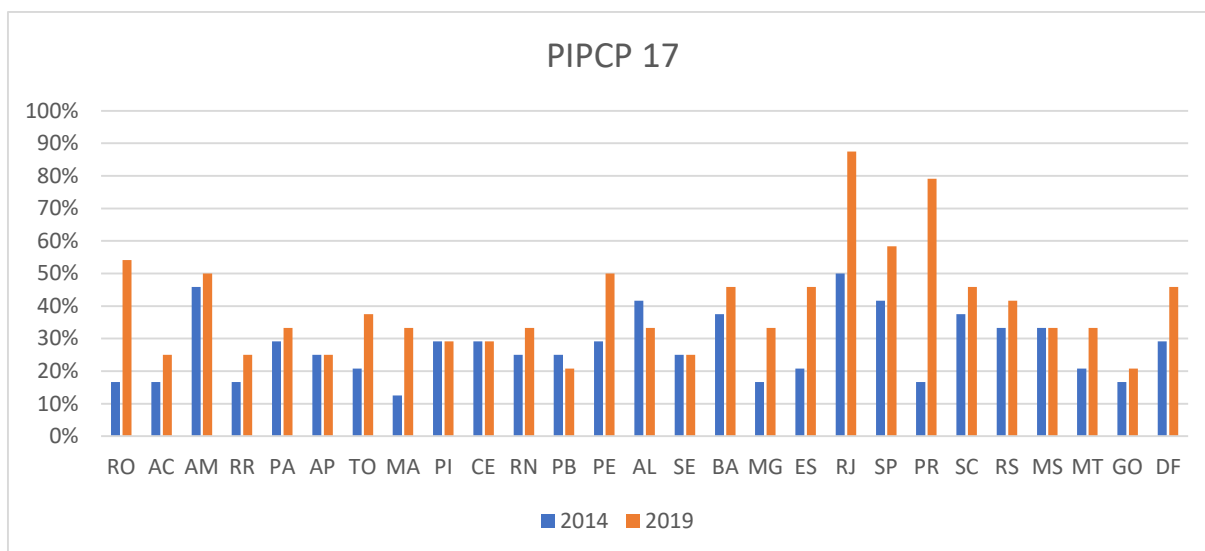


Gráfico 17 - Evolução do pipcp 17
Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

No item sobre os investimentos permanentes exibido no gráfico 17, houve um avanço moderado na evolução da implementação, comparando-se entre 2014 e 2019, com percentual médio de implementação de 26% entre os estados. Nesse item, o destaque está no estado do Rio de Janeiro que apresentou quase 89% das observações apontadas na *checklist*. Nota-se um moderado crescimento na evidenciação no detalhamento das contas e nas notas explicativas, na comparação com anos anteriores. Em contrapartida, os estados de Alagoas e Paraíba, não apresentaram detalhamento dessas contas no ano de 2019, o que explica a evolução regressiva.

4.2.7. Estoques

Trata-se dos procedimentos contábeis patrimoniais e dos prazos estabelecidos para o registro das contas de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques de almoxarifado, avaliado no item do PIPCP 18.

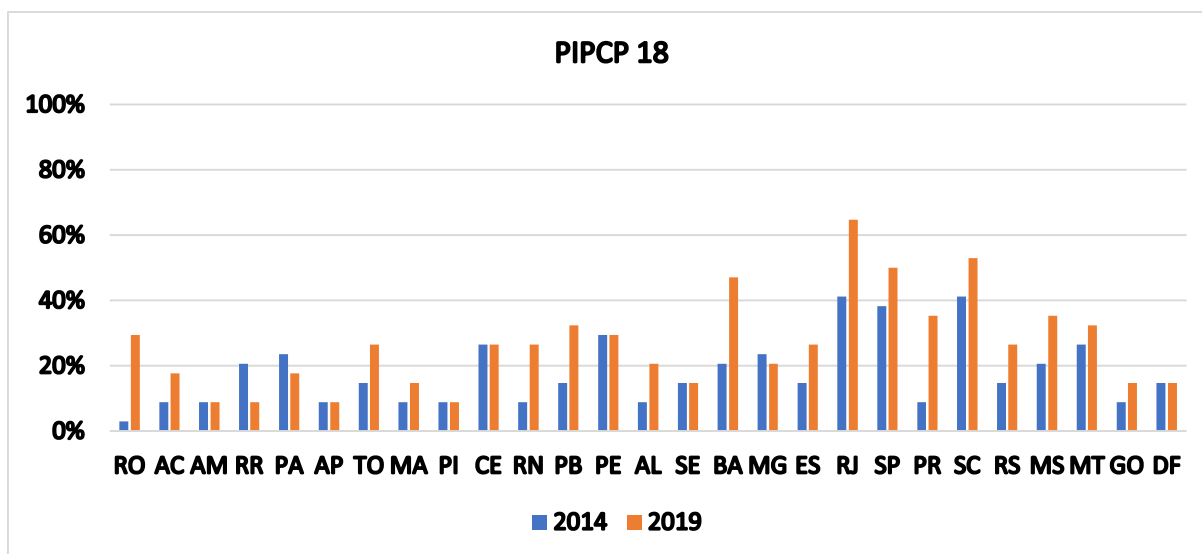


Gráfico 18 - Evolução do pipcp 18
 Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

Os registros dos estoques, exibidos no gráfico 18, apresentam um baixo percentual de implementação de apenas 23% no ano de 2019. Esses dados corroboram com a evolução encontrada na pesquisa de Sasso et al. (2019) que apresentou índice de implementação de apenas 22% para o ano de 2017. Todavia, deve-se lembrar que o prazo de exigência para a mensuração dessas contas é somente a partir de 2020. Observou-se que ainda há pouco registro de detalhamento das contas relacionadas aos estoques dos estados, assim como baixo registro dos ajustes para perdas de estoques e das suas evidenciações em notas explicativas.

Outro ponto importante a se destacar, para esse e para os demais grupos citados anteriormente, é a falta de divulgação das políticas contábeis utilizadas para a mensuração das contas nas notas explicativas, bem como a falta de evidenciação das possíveis mudanças de políticas contábeis e dos respectivos impactos ocasionados pelas alterações dessas mudanças.

4.3. TESTE DE CORRELAÇÃO E COMPARAÇÃO DE MÉDIAS

O Teste de Correlação entre as variáveis, indicado na Tabela 3, demonstrou que a variável **índice de transparência fiscal** apresentou relação com a maioria das variáveis estudadas com nível de 1% de significância. Exceção a isso refere-se à variável que corresponde ao **mesmo partido político** do Governador e do Presidente da República, representada por uma *dummy* na amostra, a qual não apresentou correlação significativa.

Observa-se que o coeficiente de correlação das variáveis índice de transparência fiscal e o índice de cumprimento do plano de implementação dos procedimentos contábeis, apresentou correlação positiva moderada de 0,4795 e significativa, consistindo com a hipótese levantada. Esse é um indício de que a melhoria na qualidade dos relatórios contábeis, baseados nas novas normas da contabilidade pública, pode promover aumento na transparência e no fortalecimento da democracia (Reis et al., 2015; Oliveira et al., 2008).

TABELA 3: CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS

	Ind. transpa- rência	PIPCP	Déficit	Ln_DCL	Ln_RCL	Grau depen- dência	Ln_população	IDEB	Mesmo par- tido político	Reeleição Gov
Ind. transparência	1									
Ind. PIPCP	0,4795***	1								
Déficit	-0,2507***	-0,0428	1							
Ln_DCL	0,4136***	0,3623***	0,0485	1						
Ln_RCL	0,3481***	0,4752***	0,0084	0,8452***	1					
Grau de depend.	-0,4707***	-0,5503***	0,0997	-0,6446***	-0,7357***	1				
Ln_população	0,4951***	0,4919***	-0,0631	0,6736***	0,8138***	-0,7764***	1			
IDEB	0,2049***	0,0485	-0,139*	-0,1664**	-0,2106***	0,141	-0,3327***	1		
Mesmo part. político	0,0650	0,0187	0,0733	0,0598	-0,0505	0,0224	0,00560	-0,0228	1	
Reeleição Gov.	0,1945**	0,128	-0,0384	0,0779	0,0730	0,0309	0,0412	-0,00840	-0,0732	1

Fonte: Dados da pesquisa.

A correlação do indicador da transparência fiscal e as variáveis **(ln) dívida, (ln) da Receita e (ln) da população** acusou uma correlação moderada. Isso sugere que o índice da dívida de um estado pode influenciar o índice de transparência dos relatórios fiscais, conforme afirmaram nos estudos de (Zuccolotto & Teixeira 2017). Sugerindo, também, que a receita demonstra correlação com a transparência fiscal, segundo (Wright, 2013). E que a variável população é determinante para explicar a influência na variação do índice de transparência pública, sugerindo que, em estados populosos, o nível de divulgação das informações fiscais melhora, reforçando os achados nas pesquisas de (Zuccolotto & Teixeira, 2014).

Deve-se destacar que, como especificado na metodologia, para verificar problemas de multicolinearidade entre as variáveis apresentadas, foi calculado o VIF o qual mediu o quanto a variância do coeficiente é inflacionada pela colinearidade. Como resultado, a variável PIB dos estados, inicialmente incluídas na amostra, apresentou no teste VIF um índice de 13,72. Por esse motivo, sugeriu-se que essa variável seja eliminada, por revelar problema de multicolinearidade com as variáveis na regressão. Em seguida, foi realizado novo cálculo, no qual apresentou-se fator menor que 5, tornando o modelo de estimação aceitável, conforme tabela 4 abaixo.

TABELA 4: TESTE VIF

Variáveis	VIF	1/VIF
Ind. PIPCP	1,830	0,547
Déficit	1,120	0,891
Ln_DCL	3,910	0,256
Ln_RCL	6,430	0,155
Grau de depend.	3,300	0,303
Ln_população	4,360	0,229
IDEB	1,370	0,727
Mesmo part. político	1,090	0,918
Reeleição Gov.	1,070	0,931
Ano		
2015	1,700	0,588

2016	1,750	0,570
2017	1,820	0,550
2018	1,950	0,512
2019	2,040	0,490
Média	VIF	2,410

Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

4.4. MODELO DE REGRESSÃO

Para uma análise agrupada, foi elaborado um estudo baseado no modelo de regressão *tobit*, estimado com efeitos variados pelo método *pooled*. Nela, foram reproduzidos os efeitos das variáveis relacionados à variável **transparência fiscal** nos sites de cada estado brasileiro. Foi, inclusive, demonstrado o resultado do cálculo do efeito marginal. No entanto, observou-se que os resultados se apresentaram exatamente iguais.

A tabela 5, mais adiante, apresenta os efeitos de todas as variáveis sobre o nível de Transparência Fiscal dos estados Brasileiros e do Distrito Federal. Demonstra-se que há uma associação positiva, com 1% de significância e 99% de confiança entre o índice de transparência e o *ICpipcp*. Esse resultado aponta que não deve ser rejeitada a hipótese H1 apresentada nesse modelo.

O resultado, aqui apresentado, está de acordo com o referencial teórico adotado. Em outras palavras, estados que adotam as novas normas contábeis, baseando-se no regime de competência, ou seja, estados que aderem aos Procedimentos Contábeis Patrimonial, conforme agenda de implementação, podem promover maior divulgação das informações contábeis, financeiras e patrimonial, melhorando a qualidade das informações evidenciadas no setor público (Kartiko, et al., 2018 e Reis et al., 2015).

Na prática, o que se pode inferir como sugestão é que os estados que estão investindo em ações de adequação às novas normas de contabilidade aplicada ao setor público, baseados nas IPSAS, como a capacitação dos seus servidores da área contábil, financeira e patrimonial, tendem a exibir maior divulgação dos relatórios contábeis. Exemplo desse fato é o estado de Santa Catarina, que apresentou um alto percentual na adoção do PIPCP e que apresentou também um alto índice de transparência fiscal em seus portais eletrônicos.

TABELA 5: RESULTADOS MODELOS DE REGRESSÃO

VARIABLES	Tobit	Margins
Ind. PIPCP	0,245*** (0,0961)	0,245*** (0,0961)
Déficits	-5,102*** (1,849)	-5,102*** (1,849)
Ln_DCL	5,395*** (1,248)	5,395*** (1,248)
Ln_RCL	-13,81*** (2,821)	-13,81*** (2,821)
Grau_de_depend.	-0,0873 (0,0864)	-0,0873 (0,0864)
Ln_população	10,66*** (1,567)	10,66*** (1,567)
IDEB	8,245*** (1,285)	8,245*** (1,285)
Mesmo part. político	0,989 (2,173)	0,989 (2,173)
Reeleição Gov.	4,982*** (1,678)	4,982*** (1,678)
Constant	47,58 (39,63)	
R-squared / Pseudo R-squared	0,1026	
Observations	159	159
Year FE	YES	

Fonte: Dados da pesquisa.

A variável **déficit** apresentou significância de 1% com a transparência fiscal, porém com sinal negativo. Isso sugere que estados brasileiros que apresentam déficit fiscal, tendem a divulgar menos informações à sociedade, o que difere dos achados de Alt et al. (2006) e Zuccolotto e Teixeira (2017), os quais apresentaram relação significativa e positiva.

Para a variável **dívida consolidada líquida**, o resultado indica que há uma associação positiva, com 1% de significância e 99% de confiança entre o índice de transparência. Tais resultados confirmam a pesquisa de Caamaño-Alegre et al. (2013), que apresentou correlação positiva e significativa com a transparência fiscal. Podendo-se, ainda, inserir como resultado o fato que estados com alto índice de endividamento tendem a divulgar mais informações (Zuccolotto & Teixeira, 2014).

Quanto à variável **Receita Corrente líquida**, nesse estudo, obteve-se significância de 1%, no entanto, de forma negativa, o que sugere que, quanto mais o estado arrecada da sociedade, menor é a preocupação em divulgar as informações. Isso contraria os estudos de Santana Junior et al. (2009) e Cruz et al. (2012), os quais demonstraram relação positiva quanto a esse fenômeno.

A variável **grau de dependência**, nessa amostra, não apresentou significância em relação à transparência fiscal. Isso aproxima a presente pesquisa dos achados de Bellver e Kaufmann (2005), Bolívar et al. (2013) e Bairral et al. (2015), os quais também não encontraram relação com a divulgação das informações. Porém, é contrária à pesquisa de Mota et al. (2017), que afirmaram que os órgãos dependentes de recursos oriundos de transferência da união tendem a divulgar baixo nível de transparência fiscal.

Para a variável **população**, os resultados apontaram uma relação positiva com 1% de significância e 99% de confiança. Este resultado tem confluência com a literatura apresentada por Araujo e Tejedo-Romero (2016), indicando que o tamanho da população influencia positivamente na transparência fiscal. Em outras palavras, confirma-se que estados com mais usuários demandando serviços, tendem a

apresentar mais informações divulgadas sobre a aplicação dos recursos públicos disponíveis.

Na prática, este estudo pode inserir a ideia de que a participação popular pode ser incentivada a buscar mais e melhores informações, criando hábitos junto à administração pública para que a divulgação das informações gerenciais sejam cada vez mais rotineiras (Neves et al., 2015). A população tem o papel de cobrar mais dos administradores públicos acerca da correta gestão dos recursos públicos, garantindo que esses recursos sejam utilizados de forma eficiente e eficaz e, conseqüentemente, evitando o abuso de poder e o aumento do nível de corrupção no país (Araujo & Tejedo-Romero, 2016).

Quanto à relação da transparência fiscal com a educação, aqui representada pela variável **IDEB**, o estudo apresentou relação de 1% de significância e 99% de confiança, corroborando com os achados das pesquisas apresentadas em Cruz et al. (2012), Zuccoloto e Teixeira (2014), Ribeiro e Zuccolotto (2014), Reis et al. (2015) e Chen et al. (2019). Todos esses trabalhos afirmam que a sociedade mais esclarecida e com maior nível de educação escolar, tende a cobrar mais dos gestores a adoção e desenvolvimento de sites mais transparentes e que, conseqüentemente, os gestores se preocuparem mais com o sigilo das informações.

Para as variáveis políticas: **Mesmo Partido político do governador** e do Presidente da República não se verificou significância entre a transparência nos estados brasileiros, contrariando os achados de Alt et al. (2006) e de Esteller-Moré e Polo Otero (2012). Contudo, o presente resultado corrobora com os estudos de Zuccoloto e Teixeira (2017) e Wrigth (2013), os quais também não apontaram ser significativa a relação da competição política e a transparência fiscal; e **Reeleição do**

governador apresentou-se significância positiva de 1%, correspondendo a um ciclo político e a uma continuidade na execução da gestão fiscal. Sugerindo que os governantes realizam ações mais populares no período anterior às eleições, aumentando suas possibilidades de reeleição - inclusive na perspectiva de emitir mais informações à sociedade (Alt et al., 2006).

Quanto ao R², que mede o nível de conformidade da variável transparência fiscal, explicada pela variável **índice do PIPCP**, foi de 0,1026. Ou seja, pouco mais de 10% das variações médias do índice de transparência são explicadas por variações médias escolhidas pelo modelo.

Capítulo 5

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo avaliar se o cumprimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP pelos governos estaduais influencia na transparência fiscal. Para verificar a hipótese proposta, inicialmente, elaborou-se uma *checklist* para mensurar o nível de implementação das normas contábeis e posteriormente, utilizou-se um modelo empírico, por meio da técnica de regressão *tobit*, que relacionou com o Índice de transparência fiscal dos 26 estados e do Distrito Federal.

O resultado do modelo apresentou significância de 1%, relacionando positivamente o índice de PIPCP e a variável transparência fiscal, conforme expectativa teórica, não devendo ser rejeitada a hipótese H1. Essa relação revelou evidências substanciais para esse argumento, sugerindo que estados que adotam as normas de contabilidade, baseada no regime de competência, tendem a publicar mais informações sobre a aplicação de recursos da sociedade. Tal relação confirma os estudos de Santana Junior et al. (2009), os quais afirmam que a emissão de informações financeiras atualizadas e de qualidade, tende a tornar-se uma gestão pública mais transparente e mais participativa, assegurando o nível de *accountability* governamental.

Em se tratando da transparência dos estados, observou-se, na análise dos sites, uma falta de divulgação dos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas dos estados e que, quando apresentados, o fizeram de forma excessivamente técnica (Zuccolotto & Teixeira, 2017). Além disso, observou-se a falta de divulgação

dos relatórios contábeis em versões simplificadas e em linguagem apropriada, que permitiria uma melhor compreensão dos cidadãos.

O cenário no *ranking* demonstra que, embora apresente uma evolução na implementação dos estados por meio de uma série temporal, ainda há um baixo índice de adoção das novas normas contábeis, com média de implementação entre os estados de 32,35%. Dentre os estados que mais aderiram às normas, verifica-se, como uma das principais ações de implantação, a presença de investimento na contratação de mais contadores públicos efetivos. Isso pode ser justificado pela ideia de comprometimento, imparcialidade e qualidades na geração e na divulgação das informações contábeis.

Baseando-se na evolução por itens apresentados no PIPCP, destacam-se os lançamentos das contas dos créditos a receber que apresentaram maior nível de evolução, com percentual médio de 48%. Em contrapartida, as contas de depreciação, amortização e exaustão dos bens móveis e imóveis exibiram baixo nível de adoção às normas, congruentes com os estudos de Braga & Bezerra Filho (2016).

Os resultados demonstraram uma relação positiva com 1% de significância e 99% de confiança entre a variável população e a transparência fiscal, revelando a necessidade prática de que deve haver uma criação de hábitos da divulgação das informações financeiras, patrimonial e orçamentárias, devendo tais práticas tornarem-se uma rotina para a administração pública. Ademais, a população deve se sentir motivada a buscar informações relativas à gestão do recurso público, ao qual está diretamente vinculada. Isso garantiria melhor aplicação dos recursos pelos gestores públicos, seguindo a conclusão de Cruz et al. (2012).

Quanto à relação entre a educação - aqui utilizada pelo indicador IDEB - e a transparência fiscal, os resultados apontaram uma relação positiva, sugerindo que uma sociedade com maior acesso ao conhecimento, tende a apresentar maior probabilidade de exigir mais informações nos portais de transparência. Por outro lado, deve-se considerar que apenas a divulgação das informações dos relatórios contábeis não é suficiente para se obter a transparência. Deve-se ter também a preocupação de que as informações sejam traduzidas, compreendidas e utilizadas pela sociedade. Daí, dar-se a importância dos relatórios simplificados e dos relatórios financeiros populares.

Quanto às variáveis de controle dívida consolidada líquida e reeleição do governador também demonstram uma relação positiva com 1% de significância e 99% de confiança, sugerindo um incentivo à transparência fiscal nos estados, enquanto déficit e Receita corrente líquida mostraram uma relação negativa. Já as variáveis grau de dependência e mesmo partido político do governador e presidente da república, não apontaram influência na divulgação das informações públicas.

As informações elaboradas pela contabilidade pública são importantes para aproximar os cidadãos, por meio da participação social, e o governo, por meio da prestação de contas mais claras e objetivas. Nesse sentido, a transparência pública auxilia na divulgação das ações realizadas pelos gestores e essas divulgações asseguram a resolução de problemas de desequilíbrios sociais, a diminuição da corrupção e a melhoria das prestações de contas (Alt et al., 2006).

Os dados aqui divulgados contribuem para gestores, profissionais da área pública e acadêmicos podendo servir como ponto de partida para investigar outras

particularidades no nível de implementação da adoção das novas normas contábeis, bem como para os Tribunais de Contas, podendo servir, ainda, como estrutura mínima da *checklist* para identificar os níveis de cumprimento do PIPCP nos entes públicos e para utilizar como base no processo de aprovação das contas públicas.

Como limitação da presente pesquisa, leva-se em conta que as normas ainda não estão sendo totalmente exigidas pelo Plano de Implementação dos Procedimentos contábeis emitido pela Portaria n. 548 (2015) da STN, como por exemplo os PCP 14, PCP 16 e o PCP 19, pois apresentam datas a serem definidas em ato normativo específico. Quanto à limitação dos dados, não foi possível colher os dados dos municípios para o período analisado, considerando o tempo e o atraso dos dados de 2019 - gerado pela pandemia de 2020.

Para estudos futuros, sugere-se que se avalie a influência da implementação das Normas Brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público, com os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas, bem como uma análise da qualidade da transparência fiscal das contas públicas divulgadas. Outro ponto a ser estudado é uma avaliação contínua da aplicação das normas da NBCTSP nos estados e municípios, garantindo um possível aumento das divulgações das informações elaboradas pelo setor público.

REFERÊNCIAS

- Abreu, W. M. de, Gomes, R. C., & Alfinito, S. (2015). Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 11, n. 2, mai/ago. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 10, n., 155–174.
- Alt, J. E., & Lassen, D. D. (2006). Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries. *European Economic Review*, 50(6), 1403–1439. <https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2005.04.001>
- Alt, J. E., Lassen, D. D., & Rose, S. (2006). The causes of fiscal transparency: Evidence from the U.S. States. *IMF Staff Papers*, 53(SPEC. ISS.), 30–57.
- Alt, J. E., Lassen, D. D., & Skilling, D. (2002). Fiscal transparency, gubernatorial approval, and the scale of government: evidence from the states. *State Politics & Policy Quarterly*, v. 2, n. 3, p. 230-250, 1 set. <https://doi.org/10.1177/153244000200200302>
- Amorim, D. A. de, & Marques, A. V. C. (2019). O Estágio da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na Administração Direta do Município de Monte Carmelo – MG. *RAGC*, 7(1), 1–16. <https://doi.org/10.1109/CICED.2018.8592188>
- Antonello, R. R. Z., Dias, M. R., Jacovetti, J. R., Passos, I. C., Gaio, L. E., de Brito, E., & Pereira, F. dos S. (2016). Transparência da gestão fiscal em municípios do estado de São Paulo - Brasil. *Espacios*, 37(26), 1–9.
- Antunes, M. T. P., Grecco, M. C. P., Formigoni, H., & Mendonça Neto, O. R. de. (2012). A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia & Relações Internacionais*, 10(20), 5–19. Retrieved from estacio.webbula.com.br/cursos/cmtcc9/galeria/aula6/docs/a01.pdf
- Arapis, T., & Reitano, V. (2017). Examining the Evolution of Cross-National Fiscal Transparency. *American Review of Public Administration*, 48(6), 550–564. <https://doi.org/10.1177/0275074017706740>
- Araujo, J. F. F. E. de, & Tejedo-Romero, F. (2016). Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 327–347. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2015-0199>
- Bairral, M. A. da C., Silva, A. H. C. e, & Alves, F. J. dos S. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 643–675. <https://doi.org/10.1590/0034-7612125158>

- Baldissera, J. F., Fiirst, C., Dall'asta, D., & Strassburg, U. (2018). Transparência Governamental: Uma análise bibliométrica e sociométrica de periódicos internacionais. 3–23.
- Bastida, F., Guillamón, M.-D., & Benito, B. (2017). Fiscal transparency and the cost of sovereign debt. *International Review of Administrative Sciences*, 83(1), 106–128. <https://doi.org/10.1177/0020852315574999>
- Barros, A. de A., & Zuccolotto, R. (2016). Implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais: o caso de Santa Catarina. *Cadernos de Finanças Públicas*, Escola de Administração Fazendária. Brasília: Esaf, 2000- Anual. número 16, 91–124. ISSN 1806-8944.
- Bautista, J. A., & Sepúlveda Reyes, D. A. (2017). Transparencia del gasto fiscal en Colombia. *Science of Human Action*, 2(1), 38–54. <https://doi.org/10.21501/2500-669x.2321>
- Bellanca, S; & Vandernoot, J. (2014). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 10, No. 3, 257-269. ISSN 1548-6583
- Bolívar, M. P. R., Muñoz, L. A., & Hernández, A. M. L. (2013). Determinants of Financial Transparency in Government. *International Public Management Journal*, 16(4), 557–602. <https://doi.org/10.1080/10967494.2013.849169>
- Botelho, B. C., & Lima, D. V. de. (2015). Experiências Internacionais e Desafios dos Governos dos Países na Transição da Contabilidade Pública para o Regime de Competência. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 3(3), 68–83. <https://doi.org/10.18405/recfin20150305>
- Braga, I. A., & Bezerra Filho, J. E. (2016). CONVERGÊNCIA ÀS NBCASP E AO MCASP: UM ESTUDO SOBRE OS MUNICÍPIOS PERNAMBUCANOS EM 2014. *Congresso Anpcont*, 53(9), 1689–1699. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Brusca, I; Villegas, M. G; & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. public administration and development Public Admin. Dev. 36, 51–64 Published online in Wiley Online Library (wileyonlinelibrary.com) DOI: 10.1002/pad.1747
- Caamaño-Alegre, J., Lago-Peñas, S., Reyes-Santias, F., & Santiago-Boubeta, A. (2013). Budget Transparency in Local Governments: An Empirical Analysis. *Local Government Studies*, 39(2), 182–207. <https://doi.org/10.1080/03003930.2012.693075>
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Pigatto, J. A. M. (2014). Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption. *SSRN Electronic Journal*, 1–19. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2466484>

- Castro, M. C. C. S. (2016). Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais: Análise da evidenciação pelos Estados Brasileiros e pelo Distrito Federal. *Dissertação apresentada ao Centro de Pós- Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais*.
- Chen, G., Kang, H., & Luna-Reyes, L. F. (2019). Key Determinants of Online Fiscal Transparency: A Technology-Organization-Environment Framework. *Public Performance and Management Review*, Vol. 42, pp. 606–631. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1486213>
- Cicatiello, L., De Simone, E., & Gaeta, G. L. (2017). Political determinants of fiscal transparency: a panel data empirical investigation. *Economics of Governance*, 18(4), 315–336. <https://doi.org/10.1007/s10101-017-0192-x>
- Couto, L. H. N., & Moraes, E. F. (2018). Processo de convergência da contabilidade pública: um enfoque na divulgação do balanço patrimonial dos estados do nordeste. *Brazilian Journal. of Develop. Curitiba*, v. 5, n. 1, p. 118-139, jan. 2019. ISSN 2525-8761
- Cruz, J. M. M. (2015). Barreiras no processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP: Uma análise nas universidades federais brasileiras. *Dissertação de mestrado profissional em Gestão de Políticas e Organizações Pública*. – Universidade Federal de São Paulo (Escola Paulista de Política, Economia e Negócios), Osasco.
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. de S., da Silva, L. M., & Macedo, M. A. da S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: Um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153–176. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>
- Dagostim, D. (2016). A Reforma da Contabilidade do Setor Público Brasileiro: Os Casos do Brasil e da Justiça do Trabalho. In *Dissertação apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças*. doi
- Darós, L., & PEREIRA, A. (2009). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público–NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. *Congresso USP de Iniciação* Retrieved from <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf%5Cnhttp://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>
- Esteller-Moré, A., & Polo Otero, J. (2012). Fiscal Transparency. (Why) does your local government respond? *Public Management Review*, 14(8), 1153–1173. <https://doi.org/10.1080/14719037.2012.657839>
- Feijó, P. H. (2013). Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público. 1. ed. Brasília: Gestão Pública.

- Feijó, P. H., & Bugarim, M. C. C. (2008). Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 173, 79-89.
- Fiirst, C., Baldissera, J. F., Martins, E. B., & Nascimento, S. A. A. (2018). A Influência dos Índices Socioeconômicos e Contábeis no nível de Transparência Eletrônica dos Estados Brasileiros sob a ótica da Teoria da Escolha Pública. *Administração Pública e Gestão Social*, 10(4), 272–281. <https://doi.org/10.21118/apgs.v10i4.2008>
- Fragoso, A. R., Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. D. G., Ribeiro Filho (in memorian), J. F., & Pederneiras, M. M. M. (2012). 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 (REPeC)*, 6(4), 434–447. <https://doi.org/10.17524/repec.v6i4.260>
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), pp. 268-281. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>
- Gil, Antonio Carlos. (2017). Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Gruman, M. (2012). Lei De Acesso À Informação: Notas E Um Breve Exemplo. *Revista Debates*, 6(3), 97. <https://doi.org/10.22456/1982-5269.34229>
- Guillamón, M. D., Bastida, F., & Benito, B. (2011). The determinants of local government's financial transparency. *Local Government Studies*, 37(4), 391–406. <https://doi.org/10.1080/03003930.2011.588704>
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Basic Econometrics* (quinta edi; Editora S.A. e McGraw-Hill Education, ed.).
- Heald, D. (2003). Fiscal transparency: Concepts, measurement and UK practice. *Public Administration*, 81(4), 723–759. <https://doi.org/10.1111/j.0033-3298.2003.00369.x>
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR - Brazilian Administration Review*, 15(4), 1–28. <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119>
- Bellver, A. & Kaufmann, D., (2005). Transparenting Transparency: Initial Empirics and Policy Applications. *SSRN Electronic Journal*, 1–72. <https://doi.org/10.2139/ssrn.808664>
- Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei

Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm

Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm

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. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Lima, R. L. de, & Lima, V. de. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. UFSC, Florianópolis, v. 16, n. 38, p. 166-184, jan./mar. ISSN 2175-8069.

Lino, A. F., & De Aquino, A. C. B. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade e Finanças*, 29(76), 26–40. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>

Marinho, K. de S. (2016). Análise da implantação das normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público no estado do Amazonas. 1–29.

Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14(XXII), e161973. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>

Melo, L. F. de S., & Buenos Ayres, C. A. M. de C. (2014). O processo de implementação das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: Desafios e perspectivas para a governança pública municipal em interface com o mercado e a sociedade. *Revista FSA*, 71–95. <https://doi.org/10.12819/2014.11.3.4>

Montes, G. C., & da Cunha Lima, L. L. (2018). Effects of fiscal transparency on inflation and inflation expectations: Empirical evidence from developed and developing countries. *Quarterly Review of Economics and Finance*, 70, 26–37. <https://doi.org/10.1016/j.qref.2018.06.002>

Morás, V. R.; Klann, R. C. (2018). Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Contemporânea de contabilidade.*, UFSC, v. 15, n. 36, p. 49-76, Florianópolis, ISSN 2175-8069

- Moreira, J. M. M.; Ricarte, B. M. S.; Moreira, A. M. M. (2016) Reconhecimento e evidência do ativo imobilizado conforme as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – mudanças introduzidas pela prefeitura municipal de Fortaleza no balanço patrimonial de 2014. In: XX Congresso Brasileiro de Contabilidade. Fortaleza.
- Mota, B. F., Diniz, J. A., & Santos, L. da C. (2017). A Estrutura Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 20(2), 293–313. https://doi.org/10.21714/1984-3925_2017v20n2a7
- Nascimento, L. S. (2008) 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: 47 http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Premio2008_Tema_3_3.pdf. Acesso em 28 jun. 2019.
- Nascimento, J. O. do, Santos, S. M. da S., Zittei, M. V. M., & Arnosti, J. C. M. (2015). A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. *Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, (14), 1–14.
- Neves, A. C. das, Diniz, J. A., & Martins, V. G. (2015). Determinantes socioeconômicos da transparência fiscal. *XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, (julho), 1–15.
- Oliveira, R., Silva, A., & Moraes, M. (2008). Transparência do Orçamento Governamental dos Países: um Estudo acerca da Associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. *Pensar Contábil*, 10(42), 5–11.
- Polzer, T., Gårseth-Nesbakk, L., & Adhikari, P. (2020). “Does your walk match your talk?” Analyzing IPSASs diffusion in developing and developed countries. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 117–139. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-03-2019-0071>
- 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.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2003). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.
- Queiroz, D. B. de, Nobre, F. C., Silva, W. V. da, & Araújo, A. O. (2013). Transparência Dos Municípios Do Rio Grande Do Norte : Avaliação Da Relação Entre O Nível De Disclosure. *REVISTA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL & FINANÇAS*, V.1

N.2, 38–51. Retrieved from <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin>

- Reis, A. D. O., Ferreira, M. A. M., & Ferreira, M. A. S. (2015). *Análise dos Fatores Determinantes da Transparência Orçamentária Pública em Nível Nacional*. Congresso UFSC de Controladoria e Contabilidade. www.congressousp.fipecafi.org
- Ribeiro, C. P. de P., & Zuccolotto, R. (2014). The hidden face of Leviathan: fiscal transparency in brazilian municipalities and its socioeconomic determinants and tax. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(1), 37–52. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v33i1.19619>
- Santana Junior, J. J. B. de Libonati, J. J., Vasconcelos, M. T. de C., & Slomski, V. (2009). Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 3(3), 62. <https://doi.org/10.17524/repec.v3i3.101>
- Sasso, M. (2017). Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais. Dissertação de Mestrado Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Sasso, M., Souza, F. G. de & Varela, P. S. (2019). Adoption of National Standards from the convergence process to IPSAS in Brazilian state governments.
- Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às ipsas: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1), 78–102. Retrieved from <http://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafiCCF/article/view/10/9>
- Sellami, M. Y., & Gafsi, Y. (2017). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119–131. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>
- Silva Neto, A. F. da, & Silva, J. D. G. da. (2019). Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, e144322. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144322>
- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (2019a). Contas Anuais. Retirado em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf.
- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (2019b). STN e Tribunais de Contas iniciam os trabalhos de cooperação. Retirado de

<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=18903>.

- Souza, K. R., & Kerbauy, M. T. M., (2017). Abordagem quanti-qualitativa: superação da dicotomia quantitativa-qualitativa na pesquisa em educação. *Educação E Filosofia*, 31(61), 21–44. <https://doi.org/10.14393/revedfil.issn.0102-6801.v31n61a2017-p21a44>
- Tejedo-Romero, F., & de Araujo, J. F. F. E. (2018). Determinants of Local Governments' Transparency in Times of Crisis: Evidence From Municipality-Level Panel Data. *Administration & Society*, 50(4), 527–554. <https://doi.org/10.1177/0095399715607288>
- Tesouro Nacional. Entenda o PIPCP. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-ecustos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp> Acesso em: 02 mai. 2019
- Tesouro Nacional. Portaria nº 548. Brasília, setembro/2015. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Portaria-STN-548-2015-PIPCP-assinada.pdf> Acesso em: 24 jul. 2019
- Tesouro Nacional. Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Brasília, setembro/2015. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais/2015/26> Acesso em: 24 abr. 2019.
- Tesouro Nacional. Manual De Contabilidade Aplicada Ao Setor Público. 8. ed. Brasília, dez/2018. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/20122018_CPU_MCASP_8_ed_-_publicacao_com_capa_2vs.pdf Acesso em: 06 jun. 2019.
- Tesouro Nacional. Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública. Cartilha. Brasília, 2013. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:27788 Acesso: 06 jul. 2019.
- Wright, G. A., (2013). Análise Dos Fatores Determinantes Da Transparência Fiscal Ativa Nos Municípios Brasileiros. *Dissertação de Mestrado*, 124. Retirado de: <file:///C:/Users/User/Downloads/fvm939e.pdf>
- Zuccolotto, R. (2014). Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido: evidências nos estados brasileiros. *Tese Apresentada Ao Departamento de Contabilidade e Atuária Da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade Da Universidade de São Paulo, Como Parte Dos Requisitos Para Obtenção Do Grau de Doutor Em Ciências.*, 6(2), 177–197. <https://doi.org/10.1177/1742766510373715>
- Zuccolotto, R., Riccio, E. L., & Sakata, M. C. G. (2014). Characteristics of scientific

production on governmental transparency. *International Journal of Auditing Technology*, 2(2), 134. <https://doi.org/10.1504/ijaudit.2014.066234>

Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014). The Causes of Fiscal Transparency: Evidence in the Brazilian States. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 242–254. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201410820>

Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2015). Gestão Social, Democracia, Representação e Transparência: evidências nos estados brasileiros. *Revista de Ciências Da Administração*, 17(3), 79–90. <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2015v17nespp79>

Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2017). Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros. *Organizações & Sociedade*, 24(82), 390–411. <https://doi.org/10.1590/1984-9240822>

APÊNDICE A – Ranking do Percentual do índice de transparência fiscal (por estado)

Estados	2014	2015	2016	2017	2018	2019	<i>Ranking</i>
RJ	49	49	95	95	95	93	1
SC	57	57	57	82	82	82	2
PR	65	65	65	65	78	78	3
PE	67	67	67	76	78	68	4
SP	49	49	61	61	63	68	5
MT	57	64	68	68	68	68	6
RO	61	59	63	60	66	66	7
MG	64	64	66	66	66	66	8
CE	58	62	58	62	62	64	9
AL	56	56	59	59	61	61	10
GO	59	56	60	60	60	60	11
SE	62	82	84	65	67	59	12
BA	61	61	62	63	65	59	13
PI	36	37	58	58	58	58	14
MS	55	55	56	56	56	58	15
PB	58	57	57	52	57	57	16
ES	48	48	50	50	50	50	17
MA	47	47	47	47	47	49	18
DF	47	47	47	47	47	49	19
AM	37	40	41	40	40	47	20
RS	37	37	46	46	46	46	21
AP	38	38	38	38	44	44	22
RN	41	41	43	43	43	43	23
AC	35	40	37	44	34	35	24
PA	7	37	38	31	34	34	25
RR	17	16	16	20	25	25	26
TO	27	27	27	27	19	19	27

APÊNDICE B – Percentual do índice de cumprimento do plano de implementação dos procedimentos contábeis (por estado)

<i>Ranking do Percentual de Cumprimento PCP</i>							
Estados	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Percentual médio
RJ	49,40	59,88	61,68	61,38	62,28	62,28	59,48
SC	47,01	56,29	56,89	58,98	58,38	59,28	56,14
SP	35,33	45,81	50,60	52,99	53,59	56,59	49,15
PE	40,72	46,71	49,40	48,80	49,70	47,60	47,16
BA	33,83	35,63	39,22	42,81	46,71	45,21	40,57
ES	32,34	32,34	34,43	37,72	49,10	47,90	38,97
PR	17,66	28,74	37,43	41,02	53,59	49,70	38,02
MS	33,53	36,23	35,63	36,23	42,22	43,71	37,92
DF	29,34	32,04	31,74	34,13	37,13	37,13	33,58
TO	17,66	26,65	43,71	38,62	37,72	36,23	33,43
MT	21,56	31,74	22,46	39,82	39,52	39,52	32,44
PA	26,35	29,04	32,63	33,83	37,13	28,74	31,29
RS	20,36	23,65	24,85	25,45	43,41	43,11	30,14
AL	20,06	33,53	23,65	25,75	35,93	40,72	29,94
CE	24,85	28,14	29,04	30,84	28,74	37,72	29,89
RO	20,96	20,96	23,65	25,75	35,93	44,31	28,59
SE	23,35	26,65	26,65	31,14	34,43	29,04	28,54
AM	23,65	26,05	26,05	26,65	27,84	29,94	26,70
MG	22,16	23,35	22,46	24,25	35,03	32,34	26,60
PB	14,67	24,55	28,14	29,04	29,34	29,04	25,80
MA	18,86	21,26	21,26	30,84	30,84	24,55	24,60
RR	21,56	22,75	24,25	26,35	26,65	20,06	23,60
RN	13,17	16,17	17,37	16,17	18,86	37,72	19,91
GO	13,17	12,87	18,86	21,26	27,25	25,75	19,86
AC	16,17	16,17	16,17	15,87	21,56	21,86	17,96
PI	12,28	15,87	15,87	18,86	20,36	20,36	17,27
AP	14,37	14,37	16,17	15,87	15,87	15,87	15,42

APÊNDICE C – Percentual da evolução do índice do plano de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais (por estado)

<i>Ranking do Percentual de Evolução do PCP entre 2014 e 2019</i>							
Estados	2014	2015	2016	2017	2018	2019	evolução
RN	13,17	16,17	17,37	16,17	18,86	37,72	65%
PR	17,66	28,74	37,43	41,02	53,59	49,70	64%
RS	20,36	23,65	24,85	25,45	43,41	43,11	53%
RO	20,96	20,96	23,65	25,75	35,93	44,31	53%
TO	17,66	26,65	43,71	38,62	37,72	36,23	51%
AL	20,06	33,53	23,65	25,75	35,93	40,72	51%
PB	14,67	24,55	28,14	29,04	29,34	29,04	49%
GO	13,17	12,87	18,86	21,26	27,25	25,75	49%
MT	21,56	31,74	22,46	39,82	39,52	39,52	45%
PI	12,28	15,87	15,87	18,86	20,36	20,36	40%
SP	35,33	45,81	50,60	52,99	53,59	56,59	38%
CE	24,85	28,14	29,04	30,84	28,74	37,72	34%
ES	32,34	32,34	34,43	37,72	49,10	47,90	33%
MG	22,16	23,35	22,46	24,25	35,03	32,34	31%
AC	16,17	16,17	16,17	15,87	21,56	21,86	26%
BA	33,83	35,63	39,22	42,81	46,71	45,21	25%
MS	33,53	36,23	35,63	36,23	42,22	43,71	23%
MA	18,86	21,26	21,26	30,84	30,84	24,55	23%
AM	23,65	26,05	26,05	26,65	27,84	29,94	21%
DF	29,34	32,04	31,74	34,13	37,13	37,13	21%
SC	47,01	56,29	56,89	58,98	58,38	59,28	21%
RJ	49,40	59,88	61,68	61,38	62,28	62,28	21%
SE	23,35	26,65	26,65	31,14	34,43	29,04	20%
PE	40,72	46,71	49,40	48,80	49,70	47,60	14%
AP	14,37	14,37	16,17	15,87	15,87	15,87	9%
PA	26,35	29,04	32,63	33,83	37,13	28,74	8%
RR	21,56	22,75	24,25	26,35	26,65	20,06	-7%

APÊNDICE D – Checklist para o índice de PIPCP

Checklist para análise do PIPCP		
Existência de saldo nas contas contábeis ou nas notas explicativas	0 ou 1	
PIPCP 1 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.		
Créditos tributários a receber	1.1.2.1.0.00.00	
	1.1.2.1.1.00.00	
	1.2.1.1.1.01.00	
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Divulga a base de mensuração ou avaliação de acordo com a MCASP?		
Evidencia o detalhamento dos créditos de receitas tributárias e de contribuições?		
Há comparativo com períodos anteriores dos detalhamentos nas notas explicativas?		
Evidencia a metodologia usada para cálculo de ajustes perdas?		
PIPCP 2 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.		
Créditos previdenciários a receber curto prazo	1.1.3.6.0.00.00	
	1.1.3.6.1.00.00	
Créditos Previdenciários do RPPS	1.2.1.1.1.06.00	
Divulga a política contábil e suas alterações?		
divulga a base de mensuração ou avaliação de acordo com a MCASP?		
Evidencia o detalhamento dos créditos previdenciários?		
Há comparativo com períodos anteriores dos detalhamentos nas notas explicativas?		
Evidencia a metodologia usada para cálculo de ajustes perdas?		
PIPCP 3 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.		
Créditos a curto prazo	1.1.2.0.0.00.00	
Clientes	1.1.2.2.0.00.00	
	1.1.2.2.1.00.00	
Créditos de Transferências a Receber	1.1.2.3.0.00.00	
	1.1.2.3.1.00.00	
Empréstimos e Financiamentos Concedidos	1.1.2.4.0.00.00,	
	1.1.2.4.1.00.00,	
Demais créditos e valores	1.1.3.0.0.00.00	
Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	1.1.3.1.0.00.00	
	1.1.3.1.1.00.00	
Tributos a recuperar/compensar	1.1.3.2.0.00.00	
	1.1.3.2.1.00.00	
Créditos a receber por descentralização da prestação de serviços	1.1.3.3.0.00.00	
	1.1.3.3.1.00.00	
Créditos por Danos ao Patrimônio	1.1.3.4.0.00.00	

	1.1.3.4.1.00.00	
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	1.1.3.5.0.00.00	
	1.1.3.5.1.00.00	
Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	1.1.3.8.0.00.00	
	1.1.3.8.1.00.00	
Créditos a longo prazo	1.2.1.1.0.00.00	
	1.2.1.1.1.00.00	
Clientes	1.2.1.1.1.02.00	
Empréstimos e Financiamentos Concedidos	1.2.1.1.1.03.00	
Demais créditos e valores	1.2.1.2.0.00.00	
Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	1.2.1.2.1.00.00	
	1.2.1.2.1.01.00	
Tributos a recuperar/compensar	1.2.1.2.1.02.00	
Créditos a Receber por Descentralização da Prestação de Serviços Públicos	1.2.1.2.1.03.00	
Créditos por Danos ao Patrimônio Provenientes de Créditos Administrativos	1.2.1.2.1.04.00	
Créditos por Danos ao Patrimônio Apurados em Tomada de Contas Especial	1.2.1.2.1.05.00	
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	1.2.1.2.1.06.00	
Outros Créditos a Receber e Valores a Longo Prazo	1.2.1.2.1.98.00	
(-) Ajuste de perdas de créditos curto prazo	1.1.2.9.0.00.00	
	1.1.2.9.1.00.00	
(-) Ajuste de perdas de demais créditos e valores curto prazo	1.1.3.9.0.00.00	
	1.1.3.9.1.00.00	
(-) Ajuste de perdas de créditos longo prazo	1.2.1.1.1.99.00	
(-) Ajuste de perdas de demais créditos longo prazo	1.2.1.2.1.99.00	
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Divulga a base de mensuração ou avaliação de acordo com a MCASP?		
Evidencia o detalhamento dos demais créditos a receber?		
Há comparativo com períodos anteriores dos detalhamentos nas notas explicativas?		
Evidencia o detalhamento da conta de ajustes de perdas dos créditos a receber?		
Evidencia a metodologia usada para cálculo de ajustes perdas?		
PIPCP 4 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas		
Dívida ativa tributária	1.1.2.5.0.00.00	
	1.1.2.5.1.00.00	
	1.2.1.1.1.04.00	
Dívida ativa não tributário	1.1.2.6.0.00.00	
	1.1.2.6.1.00.00	
	1.2.1.1.1.05.00	
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Divulga a base de mensuração ou avaliação de acordo com a MCASP?		
Evidencia a metodologia usada para cálculo de ajustes perdas?		
Evidencia o detalhamento das contas de dívida ativa?		
Há comparativo com períodos anteriores dos detalhamentos nas notas explicativas?		
PIPCP 5 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência		
Provisões curto prazo	2.1.7.0.0.00.00	

	2.1.7.1.0.00.00	
	2.1.7.1.1.00.00	
	2.1.7.3.0.00.00	
	2.1.7.3.1.00.00	
	2.1.7.4.0.00.00	
	2.1.7.4.1.00.00	
	2.1.7.5.0.00.00	
	2.1.7.5.1.00.00	
	2.1.7.6.0.00.00	
	2.1.7.6.1.00.00	
	2.1.7.7.1.00.00	
	2.1.7.7.1.00.00	
Provisão para riscos a longo prazo	2.2.7.0.0.00.00	
	2.2.7.1.0.00.00	
	2.2.7.1.1.00.00	
	2.2.7.3.0.00.00	
	2.2.7.3.1.00.00	
	2.2.7.4.0.00.00	
	2.2.7.4.1.00.00	
	2.2.7.5.0.00.00	
	2.2.7.5.1.00.00	
	2.2.7.6.0.00.00	
	2.2.7.6.1.00.00	
	2.2.7.7.0.00.00	
	2.2.7.7.1.00.00	
Outras provisões a curto prazo	2.1.7.9.0.00.00	
	2.1.7.9.1.00.00	
Outras provisões a longo prazo	2.2.7.9.0.00.00	
	2.2.7.9.1.00.00	
Evidencia o detalhamento das provisões nas notas explicativas?		
Divulga a natureza e o efeito de mudança de estimativa contábil?		
Divulga a mensuração utilizadas nas provisões?		
Divulga a descrição da natureza da obrigação e a prioridade prevista de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços?		
Divulga a indicação de incertezas ou a periodicidade das saídas do valor das provisões?		
PIPCP 6 - Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.		
Há evidência em notas explicativas do registro e da natureza de ativos e passivos contingentes?		
Evidencia o detalhamento dos ativos e passivos contingentes nas notas explicativas?		
Evidencia a indicação da incerteza quanto à quantia ou periodicidade da saída dos ativos e passivos contingentes?		
Divulga sobre a possibilidade de algum reembolso?		
PIPCP 7 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)		
Imobilizado	1.2.3.0.0.00.00	
Bens móveis	1.2.3.1.0.00.00	

	1.2.3.1.1.00.00	
Bens imóveis	1.2.3.2.0.00.00	
	1.2.3.2.1.00.00	
	1.2.3.8.0.00.00	
Depreciação, exaustão e amortiza. Acumulada	1.2.3.8.1.00.00	
	1.2.3.8.1.01.00	
	1.2.3.8.1.02.00	
	1.2.3.8.1.03.00	
	1.2.3.8.1.05.00,	
	1.2.3.8.1.06.00,	
	1.2.3.9.0.00.00	
Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado	1.2.3.9.1.00.00	
	1.2.3.9.1.01.00	
	1.2.3.9.1.02.00	
Evidencia os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto?		
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Evidencia o detalhamento das contas do imobilizado?		
Evidencia o comparativo com os exercícios anteriores?		
Evidencia os ajustes de exercícios anteriores, quando realizados?		
Divulga os métodos de depreciação utilizados?		
Divulga as vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas?		
Divulga a natureza e o efeito de mudança de estimativa contábil?		
Divulga informações sobre a contabilização da reavaliação de ativo imobilizado?		
Divulga os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da incredibilidade dos bens, quando houver perdas?		
PIPCP 8 - Reconhecimento, mensuração e evidência dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável		
Há evidência em notas explicativas relacionadas ao registro de bens de infraestrutura?		
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Evidencia os ajustes de exercícios anteriores, quando realizados?		
Evidencia os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto?		
Divulga os métodos de depreciação utilizados?		
Divulga as vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas?		
Divulga a natureza e o efeito de mudança de estimativa contábil?		
Divulga informações sobre a contabilização da reavaliação de ativo de bens de infraestrutura?		
PIPCP 9 - Reconhecimento, mensuração e evidência dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBCTSP e MCASP)		
Há evidência em notas explicativas relacionadas ao registro de bens culturais?		
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Evidencia os ajustes de exercícios anteriores, quando realizados?		
Evidencia os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto?		
Divulga os métodos de depreciação utilizados?		
Divulga as vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas?		
Divulga a natureza e o efeito de mudança de estimativa contábil?		
Divulga informações sobre a contabilização da reavaliação de ativo de bens culturais?		
PIPCP 10 - Reconhecimento, mensuração e evidência das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.		

Empréstimos e Financiamentos a curto prazo	2.1.2.0.0.00.00	
	2.1.2.1.0.00.00	
	2.1.2.1.1.00.00	
	2.1.2.2.0.00.00	
	2.1.2.2.1.00.00	
	2.1.2.3.0.00.00	
	2.1.2.3.1.00.00	
	2.1.2.4.0.00.00	
	2.1.2.4.1.00.00	
Empréstimos e Financiamentos a longo prazo	2.2.2.0.0.00.00	
	2.2.2.1.0.00.00	
	2.2.2.1.1.00.00	
	2.2.2.2.0.00.00	
	2.2.2.2.1.00.00	
	2.2.2.3.0.00.00	
	2.2.2.3.1.00.00	
	2.2.2.4.0.00.00	
	2.2.2.4.1.00.00	
juros e encargos de curto prazo	2.1.2.5.0.00.00	
	2.1.2.5.1.00.00	
	2.1.2.6.0.00.00	
	2.1.2.6.1.00.00	
	2.1.2.8.0.00.00	
	2.1.2.8.1.00.00	
	2.1.2.9.0.00.00	
juros e encargos de longo prazo	2.2.2.5.0.00.00	
	2.2.2.5.1.00.00	
	2.2.2.6.0.00.00	
	2.2.2.6.1.00.00	
	2.2.2.8.0.00.00	
	2.2.2.8.1.00.00	
	2.2.2.9.0.00.00	
Divulga políticas contábeis para empréstimos e financiamentos?	2.2.2.9.1.00.00	
Evidencia os critérios de mensuração das obrigações?		
Divulga as taxas de capitalização utilizada para empréstimos e financiamentos?		
Evidencia o detalhamento das contas das obrigações por competência?		
PIPCP 11 - Reconhecimento, mensuração e evidência das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.)		
obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a curto prazo	2.1.1.0.0.00.00	
	2.1.1.2.0.00.00	
	2.1.1.2.1.00.00	
	2.1.1.3.0.00.00	
	2.1.1.3.1.00.00	
	2.1.1.4.0.00.00	

	2.1.1.4.1.00.00	
obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a curto prazo	2.2.1.0.0.00.00,	
	2.2.1.2.0.00.00,	
	2.2.1.2.1.00.00,	
	2.2.1.3.0.00.00	
	2.2.1.3.1.00.00	
	2.2.1.4.0.00.00	
	2.2.1.4.1.00.00	
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Evidencia o detalhamento das contas das obrigações por competência decorrente de benefícios a empregados?		
Evidencia os critérios de mensuração das obrigações?		
Divulga a mudança de estimativa contábil?		
PIPCP 12 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares		
Provisões matemáticas previdência. longo prazo	2.2.7.2.0.00.00	
	2.2.7.2.1.00.00	
Plano Financeiro	2.2.7.2.1.01.00	
	2.2.7.2.1.02.00	
Plano Previdenciário:	2.2.7.2.1.03.00,	
	2.2.7.2.1.04.00	
	2.2.7.2.1.05.00	
Provisões atuariais	2.2.7.2.1.06.00	
	2.2.7.2.1.07.00	
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Divulga a mudança de estimativa contábil?		
Evidencia os critérios de mensuração das provisões atuarial do regime próprio de previdência e dos militares?		
Evidencia o detalhamento das contas das obrigações do regime próprio de previdência dos militares?		
PIPCP 13 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.		
Prémio de seguros	1.1.9.1.0.00.00,	
	1.1.9.1.1.00.00,	
VPD Financeiras a Apropriar	1.1.9.2.0.00.00,	
	1.1.9.2.1.00.00,	
Assinatura a apropriar	1.1.9.3.0.00.00	
	1.1.9.3.1.00.00	
Aluguéis pagos a apropriar	1.1.9.4.0.00.00	
	1.1.9.4.1.00.00	
Demais VPD a apropriar	1.1.9.8.0.00.00	
	1.1.9.8.1.00.00	
Prémio de seguros	1.2.1.9.1.01.00	
VPD Financeiras a Apropriar	1.2.1.9.1.02.00	
Assinaturas e Anuidades a apropriar	1.2.1.9.1.03.00	
Aluguéis pagos a apropriar	1.2.1.9.1.04.00	

Demais VPD a apropriar	1.2.1.9.1.99.00	
Fornecedores a pagar	2.1.3.0.0.00.00	
	2.1.3.1.0.00.00	
	2.1.3.1.1.00.00	
	2.1.3.2.0.00.00,	
	2.1.3.2.1.00.00,	
	2.2.3.0.0.00.00	
	2.2.3.1.0.00.00	
	2.2.3.1.1.00.00	
	2.2.3.2.0.00.00	
	2.2.3.2.1.00.00	
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Divulga a mudança de estimativa contábil?		
Evidencia os critérios de mensuração das obrigações?		
Evidencia o detalhamento das contas das obrigações?		
Há comparativo com períodos anteriores dos detalhamentos nas notas explicativas?		
PIPCP 15 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.		
Intangível	1.2.4.0.0.00.00	
Softwares	1.2.4.1.0.00.00	
	1.2.4.1.1.00.00	
marcas, direitos e patentes industriais	1.2.4.2.0.00.00	
	1.2.4.2.1.00.00	
Direito uso de imóveis	1.2.4.3.0.00.00	
	1.2.4.3.1.00.00	
(-) Amortização acumulada	1.2.4.8.0.00.00	
	1.2.4.8.1.00.00	
	1.2.4.8.1.01.00	
	1.2.4.8.1.02.00	
	1.2.4.8.1.03.00	
(-) Redução ao valor recuperável de intangível	1.2.4.9.0.00.00	
	1.2.4.9.1.00.00	
	1.2.4.9.1.01.00	
	1.2.4.9.1.02.00	
	1.2.4.9.1.03.00	
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Evidencia os critérios de mensuração dos intangíveis?		
Evidencia o detalhamento das contas de intangível?		
Há comparativo com períodos anteriores dos detalhamentos nas notas explicativas?		
Quando definida a vida útil, há divulgação do prazo e taxa de amortização?		
Divulga o método de amortização para bens com vida útil definida?		
Divulga o impacto da reavaliação/redução do valor recuperável de intangíveis nas NE?		
PIPCP 17 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.		
Investimentos	1.2.2.0.0.00.00	

	1.2.2.1.0.00.00	
Participações permanentes	1.2.2.1.1.00.00	
	1.2.2.1.1.01.00	
Participações avaliadas pelo método de custeio	1.2.2.1.1.02.00	
Propriedade para investimentos	1.2.2.2.0.00.00	
	1.2.2.2.1.00.00	
Investimentos a longo prazo	1.2.2.3.0.00.00	
	1.2.2.3.1.00.00	
Demais investimentos permanentes	1.2.2.7.0.00.00	
	1.2.2.7.1.00.00	
(-) Depreciação Acumulada de Investimentos	1.2.2.8.0.00.00	
	1.2.2.8.1.00.00	
	1.2.2.8.1.01.00	
(-) Redução ao valor recuperável de investimentos - Participações permanentes	1.2.2.9.0.00.00	
	1.2.2.9.1.00.00	
	1.2.2.9.1.01.00	
	1.2.2.9.1.02.00	
	1.2.2.9.1.04.00	
Divulga as políticas contábeis e suas alterações?		
Evidencia o detalhamento das contas dos investimentos?		
Há comparativo com períodos anteriores dos detalhamentos nas notas explicativas?		
Evidencia os critérios de mensuração dos investimentos?		
Divulga o método de depreciação dos investimentos?		
PIPCP 18 - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques		
Estoques	1.1.5.0.0.00.00	
	1.2.1.4.0.00.00	
	1.2.1.4.1.00.00	
Mercadorias para revenda	1.1.5.1.0.00.00	
	1.1.5.1.1.00.00	
	1.2.1.4.1.01.00	
Produtos acabados	1.1.5.2.0.00.00	
	1.1.5.2.1.00.00	
	1.2.1.4.1.02.00	
Produtos em elaboração	1.1.5.3.0.00.00	
	1.1.5.3.1.00.00	
	1.2.1.4.1.03.00	
Almoxarifados e Matéria-prima	1.1.5.4.0.00.00	
	1.1.5.4.1.00.00	
	1.1.5.5.0.00.00	
	1.1.5.5.1.00.00	
	1.1.5.6.0.00.00	
	1.1.5.6.1.00.00	
	1.2.1.4.1.04.00	
	1.2.1.4.1.06.00	
Outros Estoques	1.1.5.8.0.00.00	
	1.1.5.8.1.00.00	

	1.2.1.4.1.98.00	
Adiantamento a fornecedores	1.2.1.4.1.07.00	
(-) Ajuste de Perdas de Estoques	1.1.5.9.0.00.00	
	1.1.5.9.1.00.00	
	1.2.1.4.1.99.00	
Divulga políticas contábeis, incluindo formas e critérios de valoração utilizados?		
Evidencia os critérios de mensuração dos estoques?		
Evidencia o detalhamento das contas dos estoques?		
Há comparativo com períodos anteriores dos detalhamentos nas notas explicativas?		
Evidencia as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques?		
divulga o valor total escriturado em estoques e o respectivo desdobramento utilizado pelo ente?		
Evidencia a metodologia usada para cálculo de ajustes perdas?		
TOTAL DE OBSERVAÇÕES		

ANEXO A – Checklist do índice de Transparência Fiscal

checklist para o índice de transparência fiscal		
FASES DE ELABORAÇÃO E APROVAÇÃO		
Item	Declarações Pré-Orçamentárias	0 OU 1
	Dimensão Visibilidade	
1	O Portal da Transparência possibilita o acesso ao Plano Plurianual (PPA)?	
2	Existe registro no Portal da Transparência de que o governo (Executivo) realiza audiências públicas para escutar a população durante a elaboração do PPA?	
3	O Portal da Transparência possibilita acesso às emendas do PPA?	
4	O PPA está disponível para download em formatos distintos de PDF?	
5	O Portal da transparência possibilita o acesso à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)?	
6	Existe registro no Portal da Transparência de que o governo (Executivo) realiza audiências públicas para escutar a população durante a elaboração da LDO?	
7	O Portal da Transparência possibilita acesso às emendas e alterações efetuadas pelo legislativo na LDO?	
8	A LDO está disponível para download em formatos distintos de PDF?	
	Conteúdo dos documentos	
9	O PPA apresenta as previsões macroeconômicas para o médio prazo?	
10	O PPA detalha as despesas por programas?	
11	O PPA apresenta os objetivos dos programas?	
12	O PPA detalha a despesa por ação?	
13	O PPA apresenta as metas (financeiras e/ou não financeiras) das ações?	
14	O PPA apresenta os responsáveis pelos programas?	
15	Existem informações ou identificação do público alvo/beneficiários dos programas no Plano Plurianual (PPA)?	
16	O PPA apresenta demonstrativo de <u>avaliação</u> do cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos no PPA anterior?	
17	A <u>avaliação</u> do PPA elaborado pelo Executivo apura as metas físicas (produtos) das ações do orçamento encerrado há mais de dez meses e disponibiliza a informação na internet?	
18	A LDO apresenta descrição das metas e prioridades da administração pública estadual?	
19	A LDO apresenta as previsões macroeconômicas para o médio prazo?	
20	A LDO apresenta indicação despesas de capital para o exercício financeiro subsequente?	

21	A LDO apresenta as diretrizes e orientações para a elaboração da LOA?	
22	A LDO apresenta informações sobre alterações na legislação tributária?	
23	A LDO apresenta informações sobre a política de aplicação nas agências financeiras oficiais de fomento?	
24	A LDO apresenta informações sobre o equilíbrio entre receitas e despesas?	
25	A LDO apresenta informações sobre critérios e formas de limitação de empenho?	
26	A LDO apresenta normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados financiados com recursos dos orçamentos?	
27	A LDO apresenta o Anexo de Metas Fiscais para os exercícios subsequentes?	
28	A LDO apresenta o Anexo de Metas Fiscais do exercício encerrado?	
29	A LDO apresenta o Anexo de Riscos Fiscais?	
30	A LDO disponibiliza anexo específico contendo demonstrativo da estimativa e das medidas de compensação da renúncia de receita (LRF, art. 4º, § 2º, v).	
	Perguntas relacionadas à Proposta Orçamentária do Executivo	
	Dimensão visibilidade	
31	O Executivo disponibiliza no Portal da Transparência o texto do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) no seu sítio na internet?	
32	Existe registro no sítio do Executivo de que o governo (Executivo) realiza audiências públicas para escutar a população durante a elaboração do PLOA?	
	Perguntas relacionadas ao Orçamento Cidadão	
	Dimensão visibilidade	
33	O Portal da Transparência disponibiliza Orçamento Cidadão ou resumo do orçamento?	
34	O Orçamento Cidadão está disponível para download em formatos distintos de PDF?	
	Conteúdo do documento	
35	No Orçamento Cidadão constam os objetivos do documento?	
36	No Orçamento Cidadão consta a descrição do processo orçamentário?	
37	No Orçamento Cidadão consta a cobertura institucional do orçamento?	
38	No Orçamento Cidadão constam as perspectivas econômicas?	
39	No Orçamento Cidadão constam os objetivos das políticas governamentais?	
40	No Orçamento Cidadão constam as contas do governo (receitas e despesas)?	
41	No Orçamento Cidadão constam as perspectivas do orçamento?	
42	No Orçamento Cidadão constam as novas medidas que foram adotadas pelo governo?	
43	No Orçamento Cidadão consta resumo dos principais serviços prestados pelo governo e seus respectivos valores?	

FASES DE EXECUÇÃO E CONTROLE DO ORÇAMENTO		
	Perguntas relacionadas ao orçamento aprovado	
	Dimensão visibilidade	
44	O Executivo disponibiliza no site da Transparência o texto da Lei Orçamentária Anual (LOA) e seus anexos?	
45	A LOA está disponível para download em formatos distintos de PDF?	
	Conteúdo do Documento	
46	A LOA apresenta o discurso e resumo do orçamento pelo Responsável pelo orçamento e finanças públicas das Finanças?	
47	A LOA apresenta as previsões macroeconômicas de curto prazo?	
48	A LOA apresenta a avaliação da sustentabilidade das políticas atuais?	
49	A LOA apresenta as previsões e explicações das receitas por categoria econômica?	
50	A LOA apresenta as previsões e explicações das receitas por origem?	
51	A LOA apresenta a programação da despesa detalhada por órgão/UO?	
52	A LOA apresenta a classificação da despesa por categoria econômica e por natureza?	
53	A LOA apresenta a programação detalhada da despesa por função?	
54	A LOA apresenta as estratégias para o financiamento do déficit?	
55	A LOA apresenta a composição da dívida?	
56	A LOA apresenta uma visão geral da posição financeira?	
57	A LOA apresenta listagem e breve comentário sobre os principais gastos e receitas?	
58	A LOA apresenta dados de desempenho não financeiros?	
59	A LOA apresenta uma conciliação das diferenças entre a proposta do orçamento e o orçamento aprovado?	
60	A LOA apresenta um resumo da situação geral da dívida do Estado?	
61	A LOA apresenta os impactos nos ativos e passivos financeiros do governo, passivos contingentes, etc.?	
	Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária (em tempo real)	
	Dimensão visibilidade	
62	O Portal da Transparência disponibiliza execução da despesa orçamentária acumulada no ano (LC 131/2009)?	
63	O valor empenhado das despesas do Estado é disponibilizado no Portal da Transparência (LC 131/2009)?	
64	A liquidação das despesas do Estado detalhado por unidade orçamentária (ou órgão) é disponibilizada no Portal da Transparência (LC 131/2009)?	
65	O pagamento das despesas do Estado detalhado por unidade orçamentária (ou órgão) é disponibilizado no Portal da Transparência (LC 131/2009)?	
66	O valor unitário do objeto (elemento) da despesa é disponibilizado no Portal da Transparência (LC 131/2009)?	

67	O Portal da Transparência (LC 131/2009) disponibiliza receita orçamentária acumulada no ano?	
68	A execução da receita do Estado por natureza (menor nível de classificação) é disponibilizada no Portal da Transparência (LC 131/2009)?	
69	O Portal da Transparência disponibiliza informações detalhadas sobre a contratação de dívida por parte dos entes Estados?	
70	As informações sobre a execução orçamentária estão disponíveis para download em formato distinto de PDF?	
71	Os dados são atualizados em tempo real nos últimos sete dias?	
	Perguntas relacionadas ao relatório semestral (ou relatórios intermediários) (RREO e Relatório de Gestão Fiscal)	
	Dimensão visibilidade	
72	O Executivo divulga no Portal da Transparência os Relatórios Intermediários (RREO e RGF) e seus anexos?	
73	O executivo divulga ao público uma revisão semestral(intermediária) do orçamento que fale das alterações da perspectiva econômica desde que o orçamento foi adotado?	
74	O executivo divulga ao público uma revisão semestral(intermediária) do orçamento que inclui estimativas atualizadas das despesas para o ano orçamental em curso?	
75	O executivo divulga ao público uma revisão semestral do orçamento que inclui estimativas atualizadas das receitas para o ano orçamental em curso?	
76	Os Relatórios Intermediários estão disponíveis para download em formato distinto de PDF?	
	Conteúdo dos documentos	
77	No relatório constam revisões em pressupostos econômicos e seus impactos estimados no orçamento?	
78	No relatório constam identificação e explicação abrangentes dos desvios de gasto e receita no orçamento, e estimativas?	
79	No relatório consta consideração de ajustes políticos?	
80	No relatório constam detalhes de decisões políticas tomadas e desenvolvimentos políticos desde a apresentação do orçamento?	
	Perguntas sobre o relatório anual	
	Dimensão visibilidade	
81	O Executivo apresenta Relatório anual no Portal da Transparência?	
82	O Relatório Anual está disponível para download em formato distinto de PDF?	
	Conteúdo do documento	
83	O Relatório apresenta resultados orçamentários gerais?	
84	O Relatório apresenta a posição geral dos ativos e passivos do governo (planilha de balanço)?	
85	O Relatório apresenta os gastos por classificação funcional?	
86	O Relatório apresenta os gastos por categoria econômica?	
87	O Relatório apresenta listagem das receitas coletadas reais sob diferentes categorias?	
88	O Relatório apresenta um resumo dos gastos do governo por setor e por programa?	

89	O Relatório apresenta os desvios e as explicações sobre os desvios entre as previsões macroeconômicas e os resultados reais?	
90	O Relatório apresenta uma narrativa sobre os pontos fortes e fracos do desempenho dos ministérios/agências?	
	Relatórios de auditoria	
	Dimensão visibilidade	
91	O Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas do respectivo ente está disponível no site da transparência ou existe link para o mesmo no site?[1]	
92	O Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas do respectivo ente está disponível no site do Tribunal e seu acesso é irrestrito	
	Conteúdo do documento	
93	Os Relatórios de Auditoria anuais utilizados para subsidiar a elaboração do Parecer Prévio são divulgados ao público e incluem um resumo executivo?	
94	O Parecer Prévio anual divulgado ao público inclui um resumo executivo?	
95	Existem, no Parecer Prévio, comentários sobre a exatidão e autenticidade dos relatórios financeiros do governo?	
96	O Parecer Prévio apresenta comentários sobre a adequação do sistema de controle do governo para a gestão das finanças públicas?	
97	É possível identificar, no Parecer Prévio, casos em que o governo violou o orçamento e outras leis relacionadas às finanças públicas?	
98	O Parecer Prévio apresenta, de forma explícita, parecer dos TC (qualificado, desqualificado, abstenção, etc.) sobre as contas auditadas?	
99	O Parecer Prévio lista as recomendações para resolver problemas identificados pelas auditorias que subsidiaram a elaboração do Parecer Prévio?	
100	Existe algum relatório, no Parecer Prévio, que evidencia o monitoramento do cumprimento de recomendações de auditorias realizadas nos anos anteriores para subsidiaram a elaboração do Parecer Prévio do exercício em análise?	