

UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA

MAYSA ALVES CORREA SILVA

**FATORES EXPLICATIVOS DO ESTÁGIO DE ADOÇÃO DAS IPSAS NOS
MAIORES MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

**VIÇOSA – MINAS GERAIS
2022**

MAYSA ALVES CORREA SILVA

**FATORES EXPLICATIVOS DO ESTÁGIO DE ADOÇÃO DAS IPSAS NOS
MAIORES MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, para obtenção do título de *Magister Scientiae*.

Orientador: Antônio Carlos Brunozi Júnior

**VIÇOSA – MINAS GERAIS
2022**

**Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central da Universidade
Federal de Viçosa - Campus Viçosa**

T

S586f
2022
Silva, Maysa Alves Correa, 1997-
Fatores explicativos do estágio de adoção das IPSAS nos
maiores municípios brasileiros / Maysa Alves Correa Silva. –
Viçosa, MG, 2022.

1 dissertação eletrônica (95 f.): il. (algumas color.).

Inclui apêndice.

Orientador: Antônio Carlos Brunozi Júnior.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Viçosa,
Departamento de Administração e Contabilidade, 2022.

Inclui bibliografia.

DOI: <https://doi.org/10.47328/ufvbbt.2022.100>

Modo de acesso: World Wide Web.

1. Contabilidade pública - Brasil. 2. Administração
municipal - Brasil. 3. Administração financeira - Brasil. I. Júnior,
Antônio Carlos Brunozi, 1986-. II. Universidade Federal de
Viçosa. Departamento de Administração e Contabilidade.
Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

CDD 22. ed. 657.610981

Bibliotecário(a) responsável: Renata de Fátima Alves CRB6/2578

MAYSA ALVES CORREA SILVA

**FATORES EXPLICATIVOS DO ESTÁGIO DE ADOÇÃO DAS IPSAS NOS
MAIORES MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

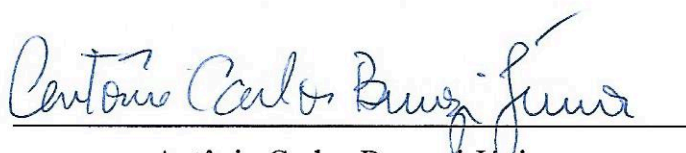
Dissertação apresentada à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, para obtenção do título de *Magister Scientiae*.

APROVADA: 24 de fevereiro de 2022.

Assentimento:



Maysa Alves Correa Silva
Autora



Antônio Carlos Brunozi Júnior
Orientador

AGRADECIMENTOS

Na trajetória deste sonho, tive o privilégio de estar com pessoas que me fizeram acreditar ser possível. Agradeço, primeiramente a Deus, pelo dom da vida e pelo auxílio em todos os momentos e decisões.

Aos meus pais, Marcelino e Mônica, exemplos de vida e a quem devo tudo o que sou e onde estou.

A minha irmã Mariane, que desde pequena me protege e me ensina, se tornando minha inspiração para área acadêmica.

Ao meu namorado, Alessandro, parceiro de trabalhos e estudos. Obrigada pelo companheirismo em todos os momentos de alegrias e dificuldades no mestrado, o seu carinho, incentivo e cuidado foram essenciais.

A toda família e amigos, pelos momentos compartilhados, cercados de muita alegria.

A meu orientador, Antônio Carlos Brunozi Júnior, pela orientação, disposição e paciência, a sua dedicação é admirável. Trabalhar ao seu lado foi um privilégio.

Ao professor, Rodrigo Silva Diniz Leroy, coorientador, pela parceria na construção desta dissertação.

A Bruna Duarte pela disponibilidade na coleta de dados.

Aos professores Vinicius Abilio Martins e Robson Zuccolotto pela participação na banca e por suas contribuições.

Aos colegas de mestrado e doutorado, de maneira especial a Andreia, Lusvânio, Juliana, Marconi e Daniel, pelo suporte e apoio durante a realização do mestrado.

Agradeço À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES, pelo apoio financeiro a dissertação.

Aos professores e funcionários do Departamento de Administração e Contabilidade. A Universidade Federal de Viçosa, pelo ensino e formação.

Enfim, agradeço àqueles que, com gestos, olhares e palavras contribuíram para que eu chegasse até aqui, o meu muito obrigado.

RESUMO

SILVA, Maysa Alves Correa, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, fevereiro de 2022.
Fatores explicativos do estágio de adoção das IPSAS nos maiores municípios brasileiros.
Orientador: Antônio Carlos Brunozi Júnior.

As mudanças contábeis provocadas pela implementação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) tornaram-se um assunto de discussão e relevância desde 2008 no Brasil. O país está em processo de convergência nas três esferas de governo, federal, estadual e municipal, mas este último tem apresentado as maiores dificuldades de implementação devido às limitações institucionais enfrentadas pelas prefeituras. Com isto, o objetivo deste estudo consiste em analisar a influência dos aspectos econômicos, financeiros, sociais, políticos e tecnológicos no estágio de adoção das IPSAS nos maiores municípios brasileiros. Com a construção de um índice de estágio de adoção das IPSAS (IEIPSAS), foi possível quantificar o nível de adoção das normas nos 200 maiores municípios do país. Posteriormente, para verificar a relação dos fatores econômicos, financeiros, sociais, políticos e tecnológicos foram coletadas variáveis como: Produto Interno Bruto *per capita*; Dívida Consolidada; Receitas próprias e despesas com pessoal; Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal de Educação; Constructo de Transparência (Portal da Transparência; Atuação e Atividades de controle interno em Transparência, Prevenção e Combate à Corrupção); Qualidade da informação contábil e fiscal; Governança; Ideologia Partidária; Contabilidade; Sexo, Escolaridade e Idade do Prefeito das eleições, e Estrutura em Tecnológica da Informação, e aplicou-se uma regressão linear múltipla a fim de verificar a possível relação delas com o IEIPSAS. Os resultados demonstram que municípios com maiores PIB *per capita* apresentaram melhores condições para investimento em capacitação profissional e equipamentos para o processo de convergência às IPSAS. Além disso, os municípios mais endividados apresentaram maior conformidade com as normas, especialmente, por ser um ano de pandemia no Brasil, no qual as prefeituras precisaram realizar uma maior prestação de contas de todos os recursos recebidos de outras esferas do país. A variável índice Firjan em educação apresentou uma relação negativa, no qual não necessariamente o alto nível educacional do município apresenta relação com mais adoção das IPSAS. Isto é comprovado pelo baixo envolvimento do meio acadêmico no processo de elaboração da convergência. A variável qualidade da informação contábil e fiscal também se mostrou significativa, sendo algo esperado, pois os municípios que elaboram demonstrativos de maior qualidade terão mais facilidade na implementação das normas. Os resultados ainda mostram, que a variável governança foi significativa e representa o envolvimento de redes de

colaboração, com diferentes profissionais na convergência às IPSAS. Em meios gerais, o estudo reforça que a implementação das IPSAS deve ser planejada de acordo com as particularidades de cada região, uma vez que fatores externos exercem influência sobre o processo.

Palavras-chave: IPSAS. Institucionalização. Fatores Institucionais explicativos. Municípios.

ABSTRACT

SILVA, Maysa Alves Correa, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, February 2022. **Factors explaining of the stage of adoption of IPSAS in the largest Brazilian municipalities.** Adviser: Antônio Carlos Brunozi Júnior.

The changes made since the implementation of the Public Sector Accounting Standards (IPSAS) have become a subject of discussion and survey of the 2008 international standards in Brazil. The country is in the process of convergence in the three spheres of federal, state and municipal government, but the latter has presented the greatest implementation difficulties due to the municipalities faced by the municipalities. With this, the study of this study in an approximation of the environmental, technological and financial aspects, in the stages of adaptation of the IPSAS in the largest Brazilian municipalities. With the construction of an index of the highest stage of adoption of IPSAS (IEIPSAS), it was possible to quantify the level of adoption of the norms in the 200 municipalities of the country. Subsequently, to verify the relationship between economic, social, political and technological factors, variables such as: Domestic Product per capita; Consolidated debt; Own income and personnel expenses; FIRJAN Index of Municipal Education Development; Transparency Construct (Transparency Portal; Internal Control Action and Activities in Transparency, Prevention and Fight against Corruption); Quality of accounting and tax information; Governance; Party Ideology; Accounting; Sex, School Prefect of relations in order to control the Possible Age of Linear Information, in order to control the IPSAS. The results for the best process with the highest GDP per capita present conditions for training in capacity building and equipment for the process of convergence to IPSAS. In addition, the most indebted municipalities showed greater compliance with the rules, especially since it was a pandemic year in Brazil, in which city halls had to perform a greater accountability of all resources received from other spheres of the country. The variable Firjan index in education showed a negative relationship, in which the high educational level of the municipality is not necessarily related to more adoption of IPSAS. This is evidenced by the low involvement of the academic environment in the convergence elaboration process. The variable quality of accounting and tax information also proved to be significant, which is something to be expected, as municipalities that prepare higher quality statements will find it easier to implement the standards. The results also show that the governance variable was significant and represents the involvement of collaborative networks, with different professionals in the convergence to IPSAS. In general terms, the study reinforces

that the implementation of IPSAS must be planned according to the particularities of each region, since external factors influence the process.

Keywords: IPSAS. Institutionalization. Explanatory Institutional Factors. Counties.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Framework de Análise da Adoção das IPSAS	28
Figura 2: Estrutura das hipóteses	40
Figura 3: Distribuição dos dados dos índices dos municípios	57
Figura 4: Dispersão do IEIPSAS proposto.....	58
Figura 5: Estratos de adoção do IEIPSAS nos 200 municípios brasileiros.....	61
Quadro 1: Prazos para as normas internacionais de contabilidade pública no Brasil	23
Quadro 2: Detalhes de conteúdo e operacionais do índice proposto para a coleta dos dados	45
Quadro 3: Fatores intuicionais relacionados às IPSAS.....	53
Quadro 4: Resumo dos resultados encontrados dos fatores explicativos do estágio de adoção das IPSAS	75

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Análise descritiva dos dados de estágio de adoção das IPSAS	57
Tabela 2: Distribuição de municípios por intervalos do índice	61
Tabela 3: Percentual de divulgação dos demonstrativos contábeis da amostra	64
Tabela 4: Estatística Descritiva das variáveis explicativas da amostra	66
Tabela 5: Matriz de Coeficiente de Correlação das variáveis do estudo.....	68
Tabela 6: Relação entre IEIPSAS e fatores explicativos, <i>cross-section</i>	69
Tabela 7: Relação entre IEIPSAS e fatores explicativos, <i>cross-section</i> , para modelos alternativos e correções para endogeneidade.....	76

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CAGM	Controladoria e Auditoria Geral do Município
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
EPSAS	Acordo Europeu de Normas Contábeis do Setor Público
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FMI	Fundo Monetário Internacional
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
ISS	Impostos Sobre Serviço de Qualquer Natureza
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IEIPSAS	Índice de estágio de adoção das IPSAS
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standard
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
N/A	Não Aplicável
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NPM	New Public Management
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OTAN	Organização do Tratado do Atlântico Norte
OLS	Ordinary Least Squares
ONU	Organização das Nações Unidas
PMDB	Partido Movimento Democrático Brasileiro
PR	Partido da República
PT	Partido dos Trabalhadores
PIB	Produto Interno Bruto per capita
RCL	Receitas Correntes Líquidas
SADIPEM	Sistema de Análise da Dívida Pública, Operações de Crédito e Garantias da União, Estados e Municípios

SGOF	Superintendência de Gestão Orçamentária e Financeira
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SICONFI	Sistema de Informações contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SMF	Secretaria Municipal de Finanças
TCU	Tribunal de Contas da União
UFF	Universidade Federal de Fluminense

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 Teoria Institucional e Adoção das IPSAS	20
2.2 A Inovação Institucional das IPSAS e o seu Processo de Implementação no Brasil (Habitualização).....	22
2.3 Desenvolvimento das Hipóteses: Fatores explicativos e adoção das IPSAS em Entes Subnacionais no Brasil	28
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	41
3.1 Construção do Índice de Estágio de Adoção das IPSAS (IEIPSAS)	41
3.2 Fatores explicativos Econômicos, Políticos, Sociais, financeiros e Tecnológicos do Estágio de Adoção das IPSAS	52
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	57
4.1 Descrição do Estágio de Adoção das IPSAS pelos Municípios da Amostra.....	57
4.2 Fatores explicativos ao Estágio de Adoção das IPSAS	65
4.2.1 Análise descritiva dos dados	65
4.2.2 Discussão dos resultados para a relação dos fatores explicativos e o IEPSAS	69
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
REFERÊNCIAS	81
APÊNDICE A - CLASSIFICAÇÃO OBTIDA POR MEIO DO ÍNDICE DE ESTÁGIO DE ADOÇÃO DAS IPSAS	91

1 INTRODUÇÃO

A informação contábil é considerada importante instrumento para o setor público, uma vez que fornece dados relacionados as naturezas orçamentária, financeira, econômica e física de seus entes. Para Ramos e Klann (2019), os principais objetivos das demonstrações contábeis são fornecer dados sobre a eficiência e a eficácia dos serviços prestados pela entidade, ser uma ferramenta de avaliação para os gestores e propiciar informações para investidores, credores e demais usuários. Na ótica pública, a objetividade informacional é principalmente para a *Accountability* e a tomada de decisão, como forma de prestação de contas à sociedade de todos os gastos e investimentos públicos (NEVES; GOMEZ-VILLEGAS, 2020). No entanto, mesmo diante da sua importância, muitas informações não são divulgadas pelos entes públicos, o que pode limitar ainda mais a participação social, que já não é necessariamente efetiva (CRUZ et al., 2011).

Neste cenário, em âmbito mundial, vivencia-se um momento de reformas no setor público, como forma de harmonização internacional e melhoria da transparência financeira (e fiscal). As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), criadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), se estabelecem como normas que buscam promover melhorias na qualidade, prestação de contas e confiabilidade dos documentos da Contabilidade (KARTIKO et al., 2018; SELLAMI; GAFSI, 2017). Qualidade da informação contábil está relacionada a relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, verificabilidade e comparabilidade das informações (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC, 2019). Além disso, as normas priorizam a migração do regime de caixa para o regime *accruals-based* (regime de competência), sendo algo mais completo ao realizar o registro contábil quando acontece o fato gerador, fornecendo informações mais abrangentes (OUDA, 2007).

Até dezembro de 2020, 40 países adotaram as IPSAS sem modificações, 16 países adotaram as normas adaptadas ao contexto da sua nação, 40 países utilizaram as IPSAS ou *International Financial Reporting Standard* (IFRS) como referência para criação das normas de contabilidade e 69 países utilizaram outras normas (IFAC, 2021). Há de se mencionar que organismos internacionais, como a Organização das Nações Unidas (ONU), Fundo Monetário Internacional (FMI), Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), incentivam a aplicação das IPSAS na contabilidade das nações (SELLAMI; GAFSI, 2017).

Além dessa motivação dada por entidades internacionais, outros aspectos também influenciaram a adoção dessas normas pelos países. Na América Central, a crise econômica da década de 1980 levaram as organizações a promoverem reformas no setor público, com uma renovação do sistema operacional financeiro e introdução dos padrões internacionais (ARAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPES-HERNANDEZ, 2016). No Sri Lanka, ocorreu apoio internacional para mudanças contábeis, mas a falta de apoio político, como por exemplo, o medo de perder o controle sobre autoridade orçamentária distanciaram os políticos da contabilidade no setor público (ADHIKARI et al., 2019). Com esses exemplos percebe-se que a implementação das IPSAS pode ser influenciada por aspectos internacionais, mas precisa ser compreendido de acordo com as particularidades nacionais, para que assim se obtenha melhores resultados na implementação dessas normas.

O Brasil é um dos países que se utilizam do processo de adoção das IPSAS e buscam adequar suas normas para geração de informações de qualidade à prestação de contas e tomada de decisão, a partir de fatores políticos, econômicos, organizacionais e sociológicos do país (SASSO; VARELA, 2020). As primeiras mudanças no país ocorreram em 2008 na Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, que regularizou o regime de competência (BRASIL, 2008). Em 2016, foram emitidas as primeiras normas, sendo 16 com prazo de vigência até 2020. As demais, apresentam prazos até 2024. A estratégia utilizada foi o gradualismo¹, visto que, existe uma grande diversidade entre os entes federados, seja em investimento, capacidade técnica e tecnológica, suporte da gestão e interação com outras áreas de governo (SASSO; VARELA, 2020).

Existem diversos fatores que afetam uma reforma contábil, sendo divididos em condutores ou barreiras à reforma (SCHMIDTHUBER; HILGERS; HOFMANN, 2020). O primeiro está relacionado ao desejo político, a necessidade de harmonização da contabilidade no setor público, a modernização dos sistemas contábeis, a legitimidade em práticas de transparência e relatórios financeiros, os esforços do IPSASB e de contadores, e coesão entre as principais partes interessadas (CHAN, 2006). No entanto, há barreiras, como: o medo de perder autoridade no estabelecimento de padrões contábeis, os custos da adoção, os interesses divergentes entre contadores e políticos, e a inexistência de pressões para mudanças (SCHMIDTHUBER; HILGERS; HOFMANN, 2020).

¹Gradualismo: em uma fase inicial, o sistema é capaz de atender a uma parcela das demandas informacionais de diferentes usuários de forma comparável e simples e com o decorrer dos anos seria aberto ao aprimoramento das informações conforme for sendo compreendido e utilizado pelos usuários (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011).

Com isso, as nações que desejam implementar as normativas internacionais precisam realizar um estudo dos benefícios e implicações da adoção, como ocorreu em El Salvador, que desenvolveu um plano de ação para convergência às IPSAS (ARAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPES-HERNANDEZ, 2016). No Brasil, também ocorreu essa preparação, como por exemplo, o diagnóstico realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) entendeu que seria necessário adaptar os prazos de adoção, pois procedimentos contábeis como os registros da depreciação, ajuste ao valor recuperável, ativos intangíveis e de créditos tributários a receber, seriam as maiores dificuldades dos entes públicos (CASTRO, 2016).

Mesmo com este planejamento, o cenário brasileiro de convergência apresenta grandes desafios, com muitas diferenças entre os estados do país (CASTRO, 2016; LIMA; LIMA, 2019). Isto ocorre, pois o caminho para adoção das IPSAS é complexo e gradativo, visto que leva em consideração as particularidades institucionais de cada região e devido à grande extensão territorial do Brasil, estas particularidades se tornam ainda mais evidentes. Dessa forma, a teoria institucional pode ser considerada uma perspectiva viável para explicar esse cenário. Sob o viés econômico institucional são considerados os seus aspectos formais e informais na criação das políticas contábeis. As IPSAS, como documentos normativos emitidos, são representações do aspecto formal, mas o processo de convergências a elas leva em consideração as particularidades institucionais de cada nação na busca de qualidade informacional no setor público, que são mais traduzidos institucionalmente como acontecimentos informais. Ademais, existem muitos desafios neste processo de implementação, especialmente por se tratar de uma abordagem *top-down*, no qual ocorre a influência internacional com pouca participação dos contadores públicos locais no processo (AZEVEDO; PIGATTO, 2020).

Acredita-se que existem características únicas de cada região, seja em aspectos legais, políticos, sociais e entre outros que podem influenciar na velocidade e aplicação dessas normas. Estados com maiores condições econômicas e financeiras podem indicar um maior preparo da entidade em recursos, uma vez que exige pessoal qualificado e um suporte tecnológico para implementação (CHAN, 2006). Aspectos sociais podem indicar maior pressão de cidadãos no envolvimento das contas públicas (RAKHMAN; WIJAYANA, 2019). Além disso, aspectos políticos e as características dos gestores também podem influenciar, uma vez que, uma reforma contábil exige apoio político, especialmente pelo desejo e preparo dos gestores na implementação, com a definição do planejamento e as principais ações a serem desenvolvidas (HYNDMAN et al. 2011).

Argumenta-se que esses fatores podem indicar o sucesso ou fracasso de reformas contábeis, como as IPSAS. Em países do continente Asiático, a implementação dessas normas foi condicionada pela ausência de investimentos profissionais e resistência cultural ocorrendo uma limitação da profissão contábil e o preconceito para inovação dos padrões internacionais (POLZER; GARSETH-NESBAKKL; ADHIKARI, 2019). No entanto, países como a Eslovênia, obteve condições favoráveis geograficamente, pois o país é relativamente pequeno, com ambiente institucional semelhante e conseguiu criar um planejamento de curto prazo para implementação (POLZER; GARSETH-NESBAKKL; ADHIKARI, 2019). Portanto, existem diferenças notáveis entre o processo de convergência às IPSAS, com diferentes desafios e benefícios das reformas para diferentes países.

As diferenças também ocorrem em âmbito nacional. Em estudo realizado por Castro (2016) com os estados brasileiros, percebeu-se que Bahia, Ceará, Espírito Santo, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina e São Paulo apresentaram nota de 92% de conformidade com os padrões internacionais, de acordo com os itens analisados. Já os estados de Goiás e Paraíba obtiveram o pior nível de conformidade, com apenas 42%. Neste sentido, notaram-se diversidades em relação à adoção das IPSAS, que podem ser ocasionadas pelos fatores políticos, econômicos, sociais, tecnológicos e entre outros.

No âmbito municipal, as particularidades institucionais se tornam ainda mais evidentes, pois o processo de convergência aos padrões internacionais envolve equipes da área de finanças, controle e contabilidade. Além disso, redes de profissionais como contadores, administradores, economistas, fornecedores de *software* e consultorias. Existem grandes centros nos quais a contabilidade é executada internamente e contam com o apoio destes diferentes atores. No entanto, os municípios menores não apresentam a mesma estrutura e as prefeituras objetivam adotar as práticas de forma cerimonial ou superficial (SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017).

Mesmo com essas dificuldades para adoção das IPSAS, os esforços para legitimá-las em países, como o Brasil, que apresenta baixa qualidade de transparência informacional, podem acontecer. Mesmo que gradativamente, espera-se que a adoção desses padrões ocorra de acordo com os prazos estabelecidos e promova uma alta qualidade das informações contábeis e financeiras, que eventualmente resultarão em indícios para a adequada tomada de decisão de gestores públicos em suas políticas no Brasil (BUYLEN; CHRISTIAENS, 2016). Além disso, com as IPSAS, a busca é por informações que tragam possibilidades de conhecer os objetivos, aplicações, monitoramento e desempenho dos recursos públicos (SINERVO; HAAPALA, 2019).

Assim, com o exposto, percebeu-se que a diversidade nos sistemas contábeis, com diferentes abordagens de gestão pública, relacionadas as tradições culturais, sociais, econômicas, políticas e administrativas, podem interferir no processo de adoção das IPSAS. Diante disso, considerando-se esse cenário institucional presente em uma nação e nas suas variedades em adotar as IPSAS, emerge-se o seguinte problema de pesquisa: **Que fatores explicativos estão relacionados com o estágio de adoção das IPSAS nos maiores municípios brasileiros?** O objetivo geral deste estudo consiste em analisar a influência dos aspectos econômicos, financeiros, sociais, políticos e tecnológicos no estágio de adoção das IPSAS nos maiores municípios brasileiros.

Os objetivos específicos consistem: a) identificar a conformidade das normas nos demonstrativos, relatórios contábeis dos municípios brasileiros; b) Construir um índice de estágio de adoção das IPSAS, e c) Analisar as variáveis referentes aos fatores institucionais relacionadas com o índice de estágio de adoção das IPSAS.

Este estudo tende a preencher uma lacuna de pesquisas sobre práticas contábeis em países da América Latina (LIMA; LIMA, 2019). O Brasil, foco deste estudo, foi escolhido por estar em um longo processo de convergência às IPSAS com rupturas e retomadas. As primeiras discussões sobre as IPSAS se iniciaram em 2004 e a formalização em 2008, e os prazos previstos para adoção completa findam-se em 2023 (SASSO, 2017; FRAGOSO et al., 2012). Dessa forma, acredita-se que o processo possui uma complexidade, tornando-se necessária à sua avaliação. A escolha dos 200 maiores municípios brasileiros decorre do entendimento de que o tamanho e as suas capacidades estatais tendem a influenciar maiores índices de divulgação em conformidade com as IPSAS (CASTRO, 2016).

As justificativas deste estudo também estão presentes nos seguintes argumentos: i) normas IPSAS desenvolvidas (e vigentes) já são consideradas obrigatórias e devem estar sendo utilizadas. No entanto, o Brasil sempre apresentou dificuldades no cumprimento da legislação na elaboração dos demonstrativos contábeis e a publicação deles. Ratifica-se tal cenário nos estudos de Cruz et al. (2011); Raupp (2016), e Silva e Bruni (2019), que relataram um baixo nível de transparência pelos municípios, que é decorrente do processo contábil – tal cenário levou à indagação desta pesquisa; ii) pesquisas sobre as IPSAS no país se concentraram em análise de apenas uma norma, como Nascimento, Almeida e Viotto (2019) que estudaram a NBC TSP 03; Silva e Leitão (2020) que analisaram a NBC TSP 16.6 e entre outros estudos, como nos de Araújo e Leitão (2019); Costa et al. (2021); Guimarães (2018), e Rosa, Silva e Soares (2015), que também fizeram análises particulares de normas IPSAS, se tornando

necessária a verificação de todas as normas aplicadas até o momento; iii) Ademais, destaca-se que o país apresenta uma grande dimensão continental, formada por regiões com diversas características econômicas, sociais, políticas, organizacionais e profissionais (SASSO; VARELA, 2020), sendo, portanto, importante a análise de municípios brasileiros que contemplem todas as regiões.

Aditivamente, este estudo traz a originalidade na elaboração do índice de estágio de adoção das IPSAS nos municípios, ao abordar todos os elementos obrigatórios de adoção das IPSAS até o ano de 2020 e os fatores relacionados a este processo. Como descrito, existem pesquisas que analisam apenas uma norma no âmbito municipal. O estudo de Castro (2016) realizou uma análise mais abrangentes de itens obrigatórios, mas no âmbito estadual, sendo, portanto, necessário este tipo de análise com os municípios do Brasil.

Neste estudo, os resultados foram indicativos de que o processo de adoção das IPSAS nos maiores municípios brasileiros ainda é gradativo e incompleto. Houve a percepção de que os relatórios contábeis são incompletos e mantêm práticas contábeis de períodos anteriores às IPSAS, a exemplificar, a baixa completude informacional sobre ativos imobilizados. A maturidade da institucionalização é diversa nos municípios devidos aos fatores internos e externos que os permeiam. Constatou-se que não necessariamente maiores municípios e “mais educados” são os mais adotantes das IPSAS. Porém, localidades com maior valor agregado, PIB, mais governança e qualidade informacional anterior, estão em um estágio mais completo das IPSAS. Em outras palavras, a disposição institucional dos atores, por incentivos formais e informais, para implementar as IPSAS, está relacionada a uma situação econômica favorável, colaboração e ambiente informacional anterior transparente e *accountable*.

Há ainda de se ressaltar, como relevância desta investigação ou seu impacto social, que os requisitos para as instituições públicas na divulgação de relatórios contábeis com o objetivo de promover responsabilidade governamental e transparência não são suficientes para indicar a qualidade das informações publicadas. Quanto mais específico e detalhado forem estes relatórios, maiores são as chances de se evitar comportamentos oportunistas e corruptos. Dessa forma, estudos que verifiquem o cumprimento das normas podem agregar em mudanças na elaboração de demonstrativos e relatórios contábeis e por consequência, proporcionar cidadãos mais politicamente ativos e capazes de processar informações, influenciando no processo de tomada de decisão de governos locais (RAKHMAN; WIJAYANA, 2019).

Ademais, discorre-se que a relevância desta investigação está nos aspectos de administração e gestão pública. Segundo Santos e Alves (2015), com as IPSAS permite-se mais

conhecimentos aos gestores do desempenho governamental, principalmente em termos de alocação de recursos. As informações geradas tendem, mais não necessariamente, a ser mais qualitativas para os cenários contábeis, fiscais, orçamentários e patrimoniais, sendo necessário verificar como está o nível de adoção e quais fatores podem estar associados à sua implementação efetiva ou não.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Institucional e Adoção das IPSAS

Os primeiros debates sobre a teoria institucional se iniciaram nas últimas décadas do século XIX com os precursores institucionalistas: Thorstein Veblen, John Commons e Westley Mitchel. Eles trouxeram análises e argumentos sobre a importância das instituições (CARVALHO; VIEIRA, 2003). A teoria se mostrou dinâmica com rupturas e retomadas. Porém, mesmo com essas modificações, a teoria institucional continua sendo capaz de demonstrar, em contextos e épocas distintos, compreensões úteis sobre os fenômenos sociais. A década de 1970 é marcada pela retomada da teoria institucional sob a perspectiva econômica com alguns autores, entre eles, Douglas North (CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2005).

North (1991) compara a interação humana com as instituições, por meio da “teoria dos jogos”, em que as instituições e a forma como elas evoluem seriam as regras do jogo e as organizações e os indivíduos os jogadores. O ambiente institucional é caracterizado por regras formais e informais que orientam uma sociedade e definem o comportamento dos indivíduos e das organizações, bem como seu desempenho e valorização naquele ambiente.

As regras formais são as leis, normas ou constituições impostas pelo governo ou por algum outro agente com o intuito de exercer um poder coercitivo. Já as regras informais, estão relacionadas aos costumes, convenções, códigos de conduta e normas comportamentais criados pela sociedade, sendo fruto de uma herança cultural (LISZBINSKI, 2014; NORTH, 1991). Nesse sentido, as IPSAS, foco desta pesquisa, podem ser consideradas como regras formais que terão implicações nas rotinas, processos e costumes dos entes públicos e profissionais, que têm associações com os aspectos informais.

Quando se discorre sobre o processo inicial de implementação das IPSAS com o regramento formal, é possível que aspectos institucionais interferiram nas formas de sua adoção, que podem ser padronização, harmonização ou convergência (LIMA; LIMA, 2019). O primeiro não exige flexibilidade, ocorre a aplicação das regras formais como são emitidas, sem modificá-las ou adaptá-las. O segundo utiliza o modelo internacional para regras emitidas localmente. Dessa forma, são ajustes aos padrões e necessidades de cada jurisdição e produz informação potencialmente comparável. O último pode ser considerado uma evolução do modelo de harmonização, pois pressupõe a sincronia de diferentes conjuntos de padrões, mas com critérios convergentes para o mesmo. Nesse sentido, o processo de convergência está relacionado à presença de regras formais e informais, pois considera as necessidades de cada jurisdição, com a presença das particularidades de cada país (BORTONO; CAROLINA, 2013;

ARRAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPEZ-HERNADEZ, 2016). A exemplo, em março de 2013, a comissão europeia desenvolveu um projeto “Acordo Europeu de Normas Contábeis do Setor Público” (EPSAS) e implementou normas contábeis do setor público semelhantes às IPSAS no Estados-Membros, envolvendo um processo de convergência e adaptando às particularidades dos países europeus (BIONDI, 2014).

Constata-se que os normativos contábeis podem ser determinados como regras formais devido a este caráter legalista e regulatório (LISZBINSKI, 2014). Porém, os aspectos informais como os costumes, crenças ou demais práticas não contempladas na normatização, podem ser aplicadas aos procedimentos contábeis, instituídas como regras informais de cada organização (LISZBINSKI, 2014). A escolha de convergir às IPSAS está em considerar como regras formais e informais terão ou não implicações nas rotinas, processos e costumes dos entes públicos e profissionais.

Independentemente de como as instituições são adotadas na sociedade, o objetivo delas consiste em reduzir as incertezas ao estabelecer uma estrutura estável da interação humana (NORTH, 1995). As IPSAS são normas legítimas internacionalmente que buscam promover mais confiabilidade sobre os dados contábeis e reduzindo as incertezas presentes no setor público. De acordo com Neves e Gomez-Villegas (2020), a adoção dessas normas busca combater a corrupção e a má gestão, e aumentar a transparência e a *Accountability*. Ao melhorar a qualidade dos dados contábeis, os países poderão obter um melhor desenvolvimento socioeconômico, uma vez que sua finalidade consiste em superar desperdícios e atos corruptos (SELLAMI; GAFSI, 2017).

Para North (1991), as instituições são essenciais para o crescimento e desenvolvimento econômico, pois a presença de regras bem definidas determina o progresso de um país, sendo uma dificuldade para as regiões do terceiro mundo, que necessitam de uma estrutura institucional mais formal que conduza a mercados mais eficientes. Chan (2006, p. 4) afirmou que “se o objetivo é o desenvolvimento socioeconômico, a contabilidade pode ajudar a cumprir esse objetivo ao garantir a conformidade legal e contratual, facilitando a gestão e a promoção da transparência e responsabilidade”. A implementação das IPSAS visa justamente promover mais transparência e responsabilidade do setor público, especialmente aos países em desenvolvimento, com a transformação do regime de caixa para o regime *accruals-based* (regime de competência).

O modelo de contabilidade de caixa tem sido criticado, devido aos problemas ligados a incompletude e irrelevância nos relatórios financeiros, sendo um modelo que possibilita a

manipulação dos resultados do orçamento público e possíveis corrupções (MNIF; GAFSI, 2020; WAKUŁA, 2020). Conforme Pigatto et al. (2010), o conceito de contabilidade que não considera a competência econômico-patrimonial resume-se a registros incompletos. Para ilustrar, em estudo realizado no Vietnã verificou que a reforma contábil para o regime de competência trouxe um reflexo positivo em questões de transparência e eficiência das operações do setor público (THANH; THUY, 2020).

Outros trabalhos, como o de Sellami e Gafsi (2019), têm demonstrado as IPSAS como referência útil para apresentar a contabilidade de competência. Países da América Latina que buscam modernizar a contabilidade pública, com a implementação das IPSAS, especialmente em países como Colômbia, Peru, Chile, Brasil e Costa Rica que estão em fase de implementação, e Equador, El Salvador, Guatemala, Panamá e Paraguai que estão trabalhando para a adoção (GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020).

2.2 A Inovação Institucional das IPSAS e o seu Processo de Implementação no Brasil (Habitualização)

No Brasil, as primeiras mudanças em relação ao regime de competência se iniciaram no ano de 2008, com a emissão das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), utilizando esse regime e as IPSAS como referências. Em 2010, já existiam mudanças significativas necessárias pelos entes públicos, mas o prazo foi estabelecido para 2011 (BRASIL, 2010). Posteriormente, ocorreram cinco postergações nas datas de implementação e ficou estabelecido que os prazos seriam diferentes para os níveis de governo (Federal, Estadual e Municipal).

Em outubro de 2016, iniciou o processo de convergência com Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC. O objetivo consiste na adoção no âmbito federal, estadual e municipal com prazos até 2023. No entanto, percebe-se que o processo tem ocorrido com muitos conflitos e resistência, com discussões sobre o custo-benefício dos padrões contábeis internacionais e por isto ocorreram diversas mudanças ao longo dos anos para a implementação no País (FRAGOSO et al., 2012; SASSO; VARELA, 2020). No Quadro 1, são discriminadas cada norma das IPSAS convergidas as NBC TSP, com os respectivos prazos de vigência – demonstrando-se esse processo inovativo formal no ambiente da Contabilidade Pública no Brasil.

Quadro 1: Prazos para as normas internacionais de contabilidade pública no Brasil

IPSAS	<u>NBC TSP</u>	Definição	Data de Criação	Data de vigência
Conceptual Framework	NBC TSP estrutura conceitual	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	04/10/2016	01/01/2017
IPSAS 23	NBC TSP 01	Receita de Transação sem Contraprestação	28/10/2016	01/01/2017
IPSAS 9	NBC TSP 02	Receita de Transação com Contraprestação	28/10/2016	01/01/2017
IPSAS 19	NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	28/10/2016	01/01/2017
IPSAS 12	NBC TSP 04	Estoques	06/12/2016	01/01/2017
IPSAS 32	NBC TSP 05	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	06/12/2016	01/01/2017
IPSAS 16	NBC TSP 06	Propriedade para Investimento	28/09/2017	01/01/2019
IPSAS 17	NBC TSP 07	Ativo Imobilizado	28/09/2017	01/01/2019
IPSAS 31	NBC TSP 08	Ativo Intangível	28/09/2017	01/01/2019
IPSAS 21	NBC TSP 09	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	28/09/2017	01/01/2019
IPSAS 26	NBC TSP 10	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	28/09/2017	01/01/2019
IPSAS 1	NBC TSP 11	Apresentação das Demonstrações Contábeis	31/10/2018	01/01/2019
IPSAS 2	NBC TSP 12	Demonstração dos Fluxos de Caixa	31/10/2018	01/01/2019
IPSAS 24	NBC TSP 13	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	31/10/2018	01/01/2019
IPSAS 5	NBC TSP 14	Custos de Empréstimos	31/10/2018	01/01/2019
IPSAS 39	NBC TSP 15	Benefícios a Empregados	31/10/2018	01/01/2019
IPSAS 34	NBC TSP 16	Demonstrações Contábeis Separadas	31/10/2018	01/01/2021
IPSAS 35	NBC TSP 17	Demonstrações Contábeis Consolidadas	31/10/2018	01/01/2021
IPSAS 36	NBC TSP 18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	31/10/2018	01/01/2021
IPSAS 37	NBC TSP 19	Acordos em Conjunto	31/10/2018	01/01/2021
IPSAS 38	NBC TSP 20	Divulgação de Participações em Outras Entidades	31/10/2018	01/01/2021
IPSAS 40	NBC TSP 21	Combinações No Setor Público	31/10/2018	01/01/2021
IPSAS 20	NBC TSP 22	Divulgação sobre Partes Relacionadas	28/11/2019	01/01/2021
IPSAS 3	NBC TSP 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	28/11/2019	01/01/2021
IPSAS 4	NBC TSP 24	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	28/11/2019	01/01/2021
IPSAS 14	NBC TSP 25	Evento Subsequente	28/11/2019	01/01/2021
IPSAS 27	NBC TSP 26	Ativo Biológico e Produto Agrícola	26/11/2019	01/01/2021
IPSAS 18	NBC TSP 27	Informações por Segmento.	04/11/2020	01/01/2022
IPSAS 22	NBC TSP 28	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	04/11/2020	01/01/2022
IPSAS 42	NBC TSP 29	Benefícios Sociais.	01/11/2020	01/01/2024

Fonte: Elaborada pela autora.

As mudanças ocorridas pela introdução das IPSAS e por consequência a implementação do regime de competência pode ser caracterizado como uma inovação do setor público. Porém, existem muitos desafios no processo de reformas contábeis. De acordo com Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2020), mesmo com os diversos benefícios das IPSAS, a implementação de imediato dessas normas pode encontrar barreiras que podem parecer insuperáveis. Para os autores, ainda existem incertezas quanto aos reais benefícios de adoção, mas no geral as expectativas são positivas. Por isto, as justificativas ou motivações acabam não convencendo a todos e como o processo envolve a participação de diferentes atores, os resultados se tornam conflitantes.

As IPSAS são consideradas ideias originais para o setor público e envolvem tecnologia, sendo caracterizadas como algo inovador (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020). Porém, estas mudanças no setor público são afetadas pela orientação política e os recursos disponíveis para seus governos (LAPSLEY; WRIGHT, 2004). Dessa forma, as IPSAS envolvem aspectos de costumes, motivações e práticas direcionadas principalmente pelos gestores e atores políticos, mas também questões estruturais, como um suporte em recursos financeiros para condução das reformas. Por exemplo, no continente Africano ocorreu muitas pressões institucionais para a adoção das IPSAS, mas os requisitos das normas se mostraram impraticáveis em contextos específicos. Dessa forma, mais de 30 governos da África abandonaram a adoção (POLZER; GARSETH-NESBAKK, L; ADHIKARI, 2019). Portanto, organismos internacionais podem realizar pressões para adoção do aspecto formal da norma, mas se não ocorrer um processo de habitualização pelo setor público, como algo diário, as IPSAS se tornam algo impraticável.

A habitualização pode ser definida como adoção de novos arranjos estruturais em respostas a dificuldades organizacionais (DIMAGGIO; POWELL, 1991), sendo consequente da inovação organizacional e classifica-se como o estágio de pré-institucionalização (SASSO, 2017). Neste processo, ocorre a presença dos aspectos informais, aspectos particulares de cada instituição. No entanto, torna-se importante que estes aspectos estejam presentes como forma de convergência e não sejam elementos que prejudiquem a adoção. Para Baskerville e Grossi (2019, p. 103), “quanto mais profundamente enraizado a cultura contábil nacional, se torna mais provável que as regras institucionais sejam suficientemente entrincheiradas para evitar a decadência da institucionalização dessa cultura contábil a introdução de padrões *International Public Sector Accounting Standards Board* - IPSASB”. Portanto, existem muitos conceitos arraigados da cultura burocrática que impede a concretização das reformas contábeis (BORGES et al., 2010).

Entender o processo de convergência de outros países pode ser uma opção para determinar algumas possíveis dificuldades enfrentadas pelo Brasil na aplicação da reforma contábil. O processo de implementação das IPSAS nos países da América Central apresenta mais avançado do que os países do Mercosul. Porém, mesmo com os avanços, ainda há muito a ser melhorado, pois o processo de convergência é desenvolvido em passos lentos e não conta com o apoio de diferentes atores. Com exceção da Costa Rica e Guatemala, o processo está ocorrendo de forma centralizada, o que não favorece a inovação no setor público. Portanto, a participação da comunidade acadêmica, faculdade, organização profissionais ou firma de auditoria externa não ocorre (ARAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPES-HERNANDEZ, 2016).

Para Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernandez (2016) muitos países não estimaram os custos associados ao processo de adoção, não alocando as despesas necessárias e proporcionando dificuldades no processo. Com exceção de El Salvador, nenhum país analisou os requisitos tecnológicos e as adaptações do sistema de computação que precisavam ser realizadas. Neste sentido, torna-se necessário a realização de um planejamento, com as adequações necessárias para implementação. Para os autores, Costa Rica foi o país que mais se destacou no processo de convergência das IPSAS na América Central. Ações como um plano de ação detalhado, treinamento de habilidades foram colocadas em prática e uma empresa de consultoria internacional foi contratada com o intuito de desenvolver o novo Plano de Contabilidade Pública.

O Brasil conta com o suporte de diferentes membros e o processo de convergência tem apoio do CFC, Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e representantes do governo. Dessa forma, em março de 2007, foi criado o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) como forma de mediar a convergência com os diversos atores, pois teve a participação de entes da federação, União, estados e municípios, entre órgãos de execução, controle e particulares. As primeiras ações desenvolvidas foram a criação de um novo plano de contas com a consolidação das contas públicas. Este processo ocorreu através de diversos estudos e discussões com a participação de diferentes membros, inclusive entidades técnicas representativas da sociedade. Destaca-se que o processo ocorreu de forma transparente pela Secretária do Tesouro Nacional. Informações das reuniões, como lista de participantes, material de apoio, calendário, local das reuniões eram divulgadas nos sites (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

O IPSASB emitiu as normas e o CFC em parceria com o STN realizaram a tradução. Isto ocorreu, com a participação do STN nas reuniões de convergência pelo CFC e por consequência o CFC participava do GTCON. Estes três órgãos estudaram as políticas contábeis de acordo com as realidades da União, Estados e municípios, destacando as regras formais e os possíveis aspectos informais, com os desafios e oportunidade de cada ente no processo de convergência (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014). Entretanto, mesmo com este cuidado na formulação das políticas contábeis, alguns aspectos se tornam divergente entre as entidades do país, sendo questionados por alguns autores.

Neste contexto de questionamentos, para Marques, Bezerra Filho e Caldas (2020), existe uma assimetria de informação entre os segmentos que elaboram, publicam e atuam nos novos padrões de contabilidade. Cada esfera da instituição possui estruturas diferentes que irão determinar o nível de adoção. Araújo e Souza (2020) afirmam que a esfera federal pode desenvolver práticas sofisticadas de contabilidade, como um sistema de custos, e na mesma região a esfera municipal não conseguir controlar seu orçamento. Dessa forma, estas diferenças podem provocar divergências na adoção das IPSAS e informações de qualidade apenas para os entes que apresentam melhores estruturas institucionais.

Além das dificuldades estruturais, existem os aspectos culturais que também exercem influências. Estudos realizados por Sasso (2017) com os estados de Minas Gerais, São Paulo e Rio de Janeiro e Vasconcelos Filho (2016) no Ceará demonstraram alguns desafios deste processo de implementação das normas pelo país, com relutância às mudanças. Isto pode ocorrer, pois as IPSAS são direcionadas especialmente para as contas patrimoniais, sendo que o foco da contabilidade pública brasileira consiste nas contas orçamentárias, sendo, portanto, um costume do setor público que pode dificultar o processo (CASTRO, 2016). Além disso, as normas requerem os registros patrimoniais e o reconhecimento de despesas e receitas de acordo com o regime de competência. No entanto, o registro das receitas no orçamento público segue o regime de caixa e as despesas o regime de competência, sendo considerado como um regime misto ou um regime de competência modificado. Portanto, a cultura orçamentária e as diferenças no regime podem ser consideradas desafios para o setor público, proporcionando diferentes graus de implementação das IPSAS (PINA; TORRES, 2009; VICENTE; MORAIS; PLANTT NETO, 2012).

Outro desafio consiste em avaliar o sucesso de aplicação das normas e obter o aperfeiçoamento dos demonstrativos e relatórios contábeis, visto que o processo é baseado no gradualismo, com a implementação de cada norma ao longo dos anos. As mudanças provocadas

pela introdução das IPSAS poderão ser medidas por meio das auditorias realizadas, pois irá certificar a qualidade dos demonstrativos contábeis e a possibilidade de fraudes e erros. No entanto, no Brasil, entre os entes da federação, os órgãos municípios brasileiros são aqueles que menos realizam auditoria contábil (MARQUES; BEZERRA FILHO; CALDAS, 2020). Portanto, percebe-se que as entidades públicas, especialmente os municípios, poderão apresentar um nível de convergência das IPSAS diferente dos outros entes da federação, pois apresentam dificuldades estruturais, culturais e de controle dos demonstrativos contábeis, sendo necessários estudos que identifiquem este grau de adoção e os possíveis fatores que poderão estar relacionados com a implementação das normas.

Fatores políticos, culturais, tecnológicos, econômicos e sociais podem influenciar positivamente e negativamente no processo de reformas no setor público. Em países como Egito, Nepal e Sri Lanka, a exemplo, as mudanças no setor público não obtiveram somente atraso e resistência no processo de implementação, mas também ocasionou conflitos internos e consequências não intencionais, com a promoção de resultados sem melhorias para população, na governança e na responsabilização do setor público. Assim, torna-se necessário conhecer o contexto, as estruturas e os possíveis fatores que exercem influência, para posteriormente iniciar a implementação (ADHIKARI et al., 2019).

No Brasil, as reformas patrimonialista, burocrática e as gerenciais (com a *New Public Management* (NPM)), proporcionaram características próprias que objetivaram solucionar limitações e trazer melhorias ao setor público (COSTA; COSTA, 2016). Para Sasso (2020, p. 71), “a forma de gestão da administração passou por reformas e abordagens com o decorrer do tempo, atrelada ao contexto histórico no qual essa foi estabelecida, sendo que cada abordagem atribuiu características na forma de gerir o Estado pela administração pública”. Isto ocorreu, pois foram implementadas as regras formais, mas também os aspectos informais vivenciados em cada período, sendo que estes aspectos irão influenciar nas políticas contábeis adotadas. Portanto, acredita-se que o processo de implementação das IPSAS também será influenciado pelo contexto, estrutura e preparo de cada região do país.

Em suma, como o exposto, na Figura 1, é demonstrado um resumo de todo processo de implementação das IPSAS no Brasil – da habitualização à implementação. A legislação introduzida pelo IPSASB como uma inovação ao setor público fez com que órgãos como o CFC e STN liderassem o processo de convergência com a introdução das regras formais. Neste processo de habitualização das normas, ocorrem as regras informais, motivadas por costume e práticas diárias dos servidores públicos que interferem na forma de produção dos relatórios e

demonstrativos contábeis. Além destes costumes, acredita-se que existem outros fatores externos (econômicos, financeiros, sociais, políticos e tecnológicos) que também determinam a formação das políticas contábeis e o grau de adoção dos padrões internacionais de contabilidade na vivência do setor público.

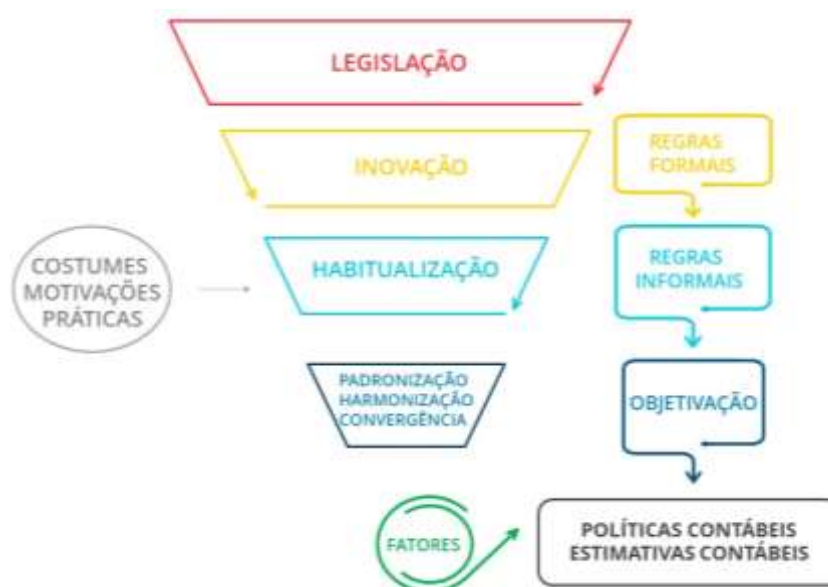


Figura 1: Framework de Análise da Adoção das IPSAS

Fonte: Elaborado pela autora.

2.3 Desenvolvimento das Hipóteses: Fatores explicativos e adoção das IPSAS em Entes Subnacionais no Brasil

A implementação das IPSAS, regras formais, possui relação com aspectos informais como costumes, hábitos e práticas diárias, mas também é motivada por outros elementos, como fatores externos, que compõem o ambiente institucional, e que indiretamente, dão forma à ação organizacional (CARVALHO; VIEIRA, 2003). Para Butler (1991), instituições religiosas, sociais, econômicas, governamentais, políticas e científicas podem influenciar nas normas a que se expõem as organizações, como por exemplo, as IPSAS. Esses fatores de alguma maneira podem legitimar, coagir ou serem indutores ou não às mudanças na construção das políticas contábeis. Portanto, os fatores econômicos, sociais, políticos e tecnológicos podem induzir o processo de convergência às IPSAS no Brasil, sendo formadores do ambiente institucional de cada entidade pública.

As IPSAS buscam proporcionar mudanças na gestão pública, mas serão implementadas em um contexto no país de muitas discrepâncias entre os entes, especialmente os municípios, com diferentes realidades institucionais. Neste sentido, existem estados ou municípios com

um maior desenvolvimento econômico, financeiro e social, o que possibilita maiores investimentos em pessoal qualificado e meios tecnológicos. Existem outros com uma maior abertura dos gestores, com políticos que promovem ações que incentivem e pressionem para implementação da reforma no setor público (LIMA; LIMA, 2019). Porém, também têm aqueles que são amplamente resistentes à essas inovações das informações contábeis, o que pode interferir no processo de adoção dessas normas.

Amplia-se essa discussão da discrepância dos entes com a esfera estadual. Segundo Castro (2016), em sua investigação, demonstrou-se que os entes precisam evoluir em termos de divulgação como forma de atender o que é exigido pela legislação e elaborar demonstrativos de mais qualidade para o controle social. Além disso, elementos como Receita Orçamentária e Transferência de Recursos da União para os Estados podem explicar o nível de divulgação das normas em ambientes institucionais diferenciados dos estados. Isso demonstra que aspectos financeiros apresentam uma ascendente ligação com o processo de convergência.

No âmbito municipal, os desafios são maiores e as dificuldades em realizar uma reforma contábil se intensificam sem suporte tecnológico e pessoal qualificado (CHAN, 2006; POLZER; GARSETH-NESBAKK; ADHIKARI, 2019). Em estudo realizado por Moura, Nascimento e Viotto (2021), somente 29% dos municípios estudados oferecem cursos de capacitação sobre as normas, as IPSAS, e 43% relataram sobre a falta de investimentos em capacitação profissional, sendo um dos entraves do setor público. Outrossim, 86% dos municípios possuem suporte terceirizado, o que demonstra uma falta de interesse da administração pública em habilitar seus próprios servidores.

Por sua vez, Diniz et al. (2015), com os Grupos Técnicos de Padronização de Procedimentos (GTCON), discorreram que os responsáveis pela transmissão do conhecimento sobre a implementação das IPSAS foram na seguinte ordem: governo, conselho de classe, universidades e esforços do próprio professor/profissional. Para Lima e Lima (2019), a quantidade de contadores atuantes, o sistema de formação, a estrutura com diferentes realidades culturais e econômicas dos municípios, são os principais obstáculos para implementação das regras contábeis.

Neste sentido, as IPSAS são determinadas por vários fatores que se relacionam de forma complexa, de acordo com as particularidades institucionais de cada região. Os estudos de Callegário (2015) e Sellami e Gafsi (2017) demonstraram uma relação positiva de aspectos econômicos com a implementação das IPSAS. Os autores utilizaram a variável Produto Interno Bruto (PIB), visto que, é um dos indicadores mais utilizados na macroeconomia, pois engloba

aspectos relacionados a tecnologia e o setor produtivo, proporcionando uma visão do crescimento do país, sendo produzido por todas as nações (LANDEFELD; SESKIN; FRAUMENI, 2008).

Em outro estudo, realizado por Silva (2019) sobre a consistência dos dados financeiros dos municípios brasileiros, percebeu-se uma relação positiva do PIB com a qualidade dos demonstrativos contábeis, sendo um maior destaque para as capitais e municípios localizados na região sul e sudeste, locais onde apresentam maior crescimento econômico. Chan (2006) realizou esta mesma análise em nível internacional, e afirmou que governos democráticos são mais receptivos às demandas de informações, mas existem diferenças entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento, pois mesmo que os últimos estejam dispostos a assumir uma reforma contábil, este não apresenta condições financeiras para pagá-la, dificultando todo o processo. Por isso, a primeira hipótese desta pesquisa é:

H₁: Municípios com maiores PIB(s) *per capita* tendem a possuírem um estágio mais completo² de adoção das IPSAS.

O endividamento apresenta uma significativa relação com a implementação de normas que priorizem demonstrativos de maior qualidade. Isto ocorre, pois a contabilidade se torna uma ferramenta de garantia da assistência financeira (ARAÚJO; SOUZA, 2020; BOOLAKY et al., 2019; MANINI, 2019; SASSO, 2017). Neste sentido, mesmo que os municípios apresentem uma receita de impostos, existem outras fontes de recursos financeiros, como empréstimos e financiamentos. Dessa forma, as agências, como Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e entre outros, desejam verificar informações sobre as condições financeiras dos municípios e a possibilidade de liquidação de dívidas (SASSO, 2017).

A crise da dívida nos países europeus demonstrou uma maior necessidade de rigor nos demonstrativos contábeis, com relatórios transparentes e comparáveis de dados fiscais (BIONDI, 2014). Para Adhikari et al. (2019), existia uma grande insatisfação de organismos internacionais com a ausência de acompanhamento das reformas contábeis, por não realizar o controle ou avaliação destas mudanças. Por exemplo, o Egito defendia a implementação bem sucedida do regime de caixa, mas faltavam informações sobre passivos, dívidas, credores e entre outras contas contábeis – o que poderia levar a que este padrão dificilmente poderá ser classificado como adequado às necessidades de reformas contábeis nos países em desenvolvimento (CHAN, 2006). De acordo com Borges et al. (2010), o reconhecimento de

² Completo: No máximo do exigido pela adoção das normas vigentes.

dívidas de empresas estatais gera um impacto econômico e devem ser registradas pelo regime de competência, pois proporcionará uma visão ampla dos custos de manutenção do governo.

Uma má gestão das contas públicas pode proporcionar maior exposição ao risco e redução nos resultados sociais ao setor público. Isto ocorre, pois a inadimplência no pagamento pode provocar maiores juros e aumentar o custo do empréstimo (CHAN, 2006). Por isso, acredita-se que os municípios com maiores endividamento apresentam mais chances de implementar as IPSAS, com a seguinte hipótese:

H2: Municípios com maior dívida pública tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

Aspectos financeiros, como a receita e despesas dos municípios também podem apresentar relação com as IPSAS, especialmente por mudar a forma de contabilização. Em estudo realizado na Nigéria, revelou-se que 80% dos entrevistados afirmaram que as receitas são melhores contabilizadas pelas IPSAS, sendo um processo de incentivo à transparência e responsabilidade ao setor público, minimizando a chance de fraudes, com transações irregulares e a inflação de receitas (ABIMBOLA; KOLAWOLE; OLUFUNKE, 2017). No Brasil, existem algumas dificuldades no reconhecimento de receitas tributárias, devido à limitação na mensuração do valor ou a incerteza sobre o efetivo recebimento, como por exemplo, o imposto de renda, que são cobrados após o provisionamento e precisam ser estimados anteriormente. Com isto, as IPSAS 23 estabelecem orientações para reconhecimento e mensuração de receitas, e acredita-se que os avanços tecnológicos e regulamentares estão superando estas limitações (BORGES et al., 2010; BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016).

As IPSAS podem proporcionar adequado conhecimento das receitas próprias e da necessidade de transferências intergovernamentais. O cálculo das receitas próprias é baseado na soma do Impostos Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), e de Taxas e Contribuições (MASSARDI; ABRANTES, 2014). Com esses itens sendo contabilizados pelo regime de competência, ampliam-se as informações sobre as receitas e exigem-se mais esforços quanto à divulgação dos dados, seja em demonstrativos contábeis ou notas explicativas (SASSO; VARELA, 2020).

Já as despesas, em especial aquelas destinadas ao pessoal, apresentam altos dispêndios para o setor públicos. Tanto que, por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), exigiram-se limites dessas despesas para os três poderes, sendo baseados de acordo com os percentuais da Receita Corrente Líquida (RCL). Se o ente federado ultrapassar esses limites por três meses

consecutivos, ele terá o prazo de dois quadrimestres para se enquadrar nas exigências da Lei. Esse enquadramento decorre da demissão de servidores não estáveis, extinção de cargos de confiança ou até mesmo demissão de funcionários concursados. Se ao final desses dois quadrimestres as despesas com o funcionalismo não tiverem sido regularizadas, todos os repasses de recursos para o município ficam suspensos (SANTOLIN; JAYME JR; REIS, 2009). Assim, diante das consequências apresentadas, torna-se importante o controle dessas despesas no setor público, sendo que as IPSAS podem auxiliar neste processo, justamente por envolver o regime de competência com a contabilização do fato gerador e com uma possível visão mais completa dos gastos públicos.

Com o exposto, argumenta-se que as IPSAS podem se relacionar com o desenvolvimento econômico e financeiro do município, uma vez que, possibilita uma maior fiscalização sobre os recursos despendidos, (especialmente as despesas com pessoal) e fornece um adequado padrão para avaliar produtividade (análise das receitas próprias). Além disso, a adoção do regime de competência proporciona a transparência quanto aos bens e despesas alocados em cada programa, sendo um mecanismo de participação popular e controle social, reforçando o conceito de democracia (BORGES et al., 2010). Com isso, torna-se importante esta transparência e o controle das finanças públicas, como forma de verificar a gestão do município.

As IPSAS estão relacionadas com o desenvolvimento econômico e objetiva promover resultados *accountables*, com receitas próprias visíveis e maior controle das despesas com pessoal. Assim, acredita-se que os municípios com estas características apresentariam maiores chances de implementação, com as seguintes hipóteses:

H_{3a}: Municípios com maiores receitas próprias em relação a total tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

H_{3b}: Municípios com maiores despesas com pessoal tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

O índice Firjan em educação acompanha o desenvolvimento socioeconômico dos municípios em áreas de educação e se caracteriza como um indicativo econômico-social relacionado à implementação das IPSAS. Segundo Chan (2006), a contabilidade proporciona mudanças socioeconômicas no país, ao promover mais transparência e *accountability*, e por consequência, auxílio nas políticas públicas e vice-versa. Diante destes benefícios, acredita-se que os municípios que priorizam ações de desenvolvimento desejam investir em reformas no setor público que perpetuem para o aprimoramento local.

O nível educacional da população pode apresentar relação com o estágio de adoção das IPSAS pelo município. Estudos como os de Perez, Rodríguez Bolívar e López Hernández (2014) e Ribeiro e Zuccolotto (2012) comprovaram uma relação positiva entre indicadores de escolaridade e transparência pública, uma vez que cidadãos mais capacitados podem exercer maior pressão pela publicação de informações. Dessa forma, o envolvimento de cidadãos mais politicamente ativos e capazes de processar informações podem estimular a implementação de regras que promovam um maior rigor de detalhes, com mais clarificação das ações desenvolvidas pelo governo (RAKHMAN; WIJAYANA, 2019).

Choi e Meek (2005) e Nobes (1998) afirmaram que fatores sociais, como o nível educacional, podem influenciar as diferentes práticas contábeis nos países. Mitozo e Massuchin (2020) afirmaram que, em uma população com menores taxas de analfabetismo, promovem-se indivíduos mais engajados com as atividades institucionais do setor público, especialmente em países democráticos, que possibilitam maior participação nas ações políticas. Ademais, as IFRS e IPSAS são padrões complexos e de alta qualidade, o que exige um maior conhecimento pela população, como incentivo da sociedade aos gestores públicos para implementação dessas normativas (SELLAMI; GAFSI, 2017). Assim, a hipótese é:

H4: Municípios com maiores índices de desenvolvimento socioeconômico em educação tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

Em um município que se objetiva a criação de políticas direcionadas para a transparência, investirá no processo de graduação das IPSAS, pois a adoção delas poderá promover, desde que adotadas em condições adequadas, um ganho na qualidade informacional e maior confiança nos usuários. Além disso, países como o Brasil, que são considerados democracias representativas, exercem uma maior demanda por responsabilização e transparência, com o aumento da abertura do governo com seus cidadãos e possível incentivo das normas, que priorizam uma maior divulgação dos dados (CHAN, 2006).

Para Marques, Bezerra Filho e Caldas (2020), o Brasil passou por diversas transformações, muitas por influência da contabilidade e finanças da América Latina, com o objetivo de obter mais transparência e controle dos gastos públicas. Neste processo de convergência, percebem-se avanços na divulgação de informações, como o estudo de Nascimento (2019), que ao estudar as notas explicativas do Balanço Patrimonial do Governo Federal em 2008, identificou que o relatório apresentava quatro páginas, mas em 2017 foram detalhadas em 135 páginas, com o objetivo de divulgar as principais informações dos itens patrimoniais do Governo. Outro aspecto importante, consiste na inclusão de contas que não

eram contabilizadas, como por exemplo, a inserção nas Demonstrações Contábeis do Regime de Previdência dos Militares, que até 2013 não foram contabilizadas, sendo, portanto, ajustes necessários para mais transparência no setor público.

No âmbito municipal, os portais da transparência, que exibem os demonstrativos contábeis ainda apresentam falhas em relação há uma adequada divulgação. Alves et al. (2021), que buscaram analisar os portais de transparência de 197 municípios mineiros, verificaram que mais de 72% estão classificados com uma pontuação abaixo de 50 pontos (sendo 100 a maior pontuação). Outros estudos realizados em estados brasileiros também relataram que o nível de transparência dos municípios é divergente do ideal (AVELINO et al., 2014; COSTA; LEITE; CAMPOS, 2014; COSTA et al., 2020). Neste sentido, os municípios que priorizam a transparência das informações terão possivelmente mais facilidade em implementar as leis que priorizam esta divulgação dos dados, sendo a hipótese:

H₅: Municípios com mais transparência tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

Aditivamente, as IPSAS buscam aumentar o nível de responsabilidade, transparência e redução da corrupção pelo setor público. Isto ocorre por meio de um maior comprometimento com as contas públicas, ao destacar todos os gastos e investimentos realizados pelo setor público. Estudos como os de Ademola et al. (2017); Ambarchian e Ambarchian (2020); Cuadrado-Ballesteros, e Bisogno (2020), e Sellami e Gafsi (2019), demonstraram efeitos positivos com a implementação das IPSAS, uma vez que elas interferiram no processo de tomada de decisão dos gestores públicos, como o uso estratégico de dados e por consequência melhorias, especialmente para os países em desenvolvimento (SCHMIDTHUBER; HILGERS; HOFMANN, 2020).

Além dos organismos internacionais, como Banco Mundial, FMI, OCDE, OCDE e OTAN, as firmas de auditoria também têm incentivado a implementação das IPSAS justamente por promover qualidade e rigor dos detalhes nos demonstrativos contábeis. Com isso, essas normas proporcionam legitimidade e também mais visíveis resultados financeiros para o setor público, evitando desperdícios e oportunismos, proporcionando mais responsabilidade aos gestores (ABDULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020).

O *ranking* de qualidade das informações contábeis é uma variável de controle com o objetivo de avaliar a consistência de informações geradas pelos municípios e incentivar a melhoria da qualidade da informação contábil e fiscal utilizada pelo Tesouro Nacional e demais usuários da sociedade (TESOURO NACIONAL TRANSPARENTE, 2020). Dessa forma, com

as IPSAS objetiva-se maior qualidade das informações contábeis e que os municípios apresentem os demonstrativos mais detalhados, bem como compreensíveis e consistentes. Assim, a próxima hipótese consiste:

H₆: Municípios com mais qualidade das informações contábeis e fiscal tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

Como destacado, o processo de implementação das IPSAS é complexo e envolve diferentes atores. Além disso, torna-se necessário considerar os contextos específicos, incluindo as estruturas de poder e a forma como a organização é administrada. Neste sentido, surge o contexto de governança corporativa, aplicada ao setor público, que apresenta como finalidade a convergência de interesses, o monitoramento da gestão pública e a redução de elementos hierárquicos. O conceito também apresenta relação com a *accountability*, o controle interno e a responsabilização dos agentes (CAMPOS, 1990; PINHO; SACRAMENTO, 2009). Essas características se assemelham com os objetivos das IPSAS, que buscam justamente promover o monitoramento da gestão com a prestação de contas (*accountability*).

No Sri Lanka, ocorreu-se um grande apoio de organizações internacionais para reformas no setor público, mas não existia vontade política para implementar o regime de competência, uma vez que existia um medo dos políticos em perder o controle sobre as autoridades orçamentárias (ADHIKARI et al., 2019). Para Oulasvirta (2014), os políticos incentivam as IPSAS desde que as normas promovam legitimidade e uma imagem moderna e eficaz da gestão. Com isso, o desenvolvimento de normas contábeis é considerado um campo técnico e político, pois busca aproximar as partes envolvidas, ao unir os “especialistas” no tema com os interesses dos políticos (NEVES; GOMEZ-VILLEGAS, 2020). Assim, os municípios que apresentam uma adequada governança, com a convergência de interesses, redução de elementos hierárquicos e controle interno, apresentam mais chances de implementar as normativas contábeis, uma vez que seguem os mesmos objetivos das IPSAS. Por isso, a próxima hipótese consiste:

H₇: Municípios com maior índice de governança municipal tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

Ligado a Governança, está a atuação do município em atividades de controle interno, com um sistema de contabilidade que promova atividades relacionados a isso. Com as IPSAS, mudanças com o regime de competência e práticas gerenciais, com programas de medição de desempenho, estão sendo implementados pelos países adotantes (ADBULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020). No entanto, para que isso ocorra, os políticos precisam proporcionar

liberdade aos profissionais de contabilidade, com um maior controle e divulgação das operações contábeis do setor público e por consequência garantindo os benefícios da reforma (ADHIKARI et al., 2019). Por exemplo, na Jordânia, a introdução governamental de um novo sistema orçamentário proporcionou mais controle dos órgãos públicos (ALSHARARI, 2019). A atuação da contabilidade está relacionada com o desejo político da regulação de suas ações e práticas públicas.

A intervenção de contadores no processo de convergência se torna um fator para sucesso ou fracasso das normas. No sul da Ásia, com exceção da Índia e Sri Lanka, existe um movimento de preconceito pró-inovação em relação às IPSAS, que tem dificultado o processo de implementação pelos países. Isso é diferente na Malásia, localizada no sudeste Asiático, que apresenta uma das melhores posições em relação a adoção das IPSAS devido a profissão contábil ser bem desenvolvida e a educação contábil herdada das eras colônias (POLZER; GARSETH-NESBAKK; ADHIKARI, 2019). No Brasil, estudo desenvolvido por Rosa, Silva e Soares (2015) nos municípios de Santa Catarina, demonstraram que o conhecimento dos contadores sobre as NBC TSP foi caracterizado como regular (48% dos participantes) e bom (39%). Por isso, acredita-se que municípios que apresentam um adequado sistema contábil, com atuação em controle interno, apresentaram facilidade na introdução das IPSAS. Com a seguinte hipótese:

H₈: Municípios com sistemas de contabilidade com atuação em controle interno tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

O apoio político e a liderança técnica se fazem necessários em reformas contábeis, mas ambos foram caracterizados como baixos no processo de implementação das IPSAS no Brasil (LIMA; LIMA, 2019). Essa característica pode estar relacionada a ideologia partidária. De acordo com Rakhman e Wijayana (2019), os prefeitos e governadores são escolhidos por partidos políticos e tendem a priorizar os interesses dos seus partidos. Em estudo realizado com municípios pernambucanos, exemplificou-se que a decisão das despesas públicas municipais sofreu influência dos aspectos político-partidários, demonstrando uma relação no processo de tomada de decisão dos gestores e na qualidade dos reportes contábeis (OLIVEIRA et al., 2017). Portanto, as mudanças contábeis podem não ser consideradas prioridades para alguns partidos políticos, desmotivando a adoção.

Kühl (2017) afirma que a qualidade da informação contábil diverge quando os gestores são partidos de direita ou esquerda. Em estudo realizado por Avelino et al. (2014), verificou-se que os prefeitos de Minas Gerais dos partidos políticos Partido dos Trabalhadores (PT), Partido

Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) e Partido da República (PR) foram considerados estatisticamente significativos para explicar o nível de divulgação de informações voluntárias em portais eletrônicos. Para os autores, esses partidos respondem por mais de 30% do total de indivíduos filiados, e com isto prezam pela visibilidade e legitimidade perante a sociedade. Assim, as diferenças partidárias, seja pela classificação de direita e, ou esquerda ou pelo número de filiações, interferem no estágio de adoção das IPSAS nos municípios brasileiros, com a seguinte hipótese:

H₉: A ideologia partidária dos prefeitos municipais eleitos tende a influenciar o estágio de adoção das IPSAS.

Como descrito, o sucesso de reformas na contabilidade governamental necessita mobilizar o apoio político, com a definição de políticas e suporte de gestão (CHAN, 2006). Os políticos são encarregados da definição dos planos centrais e a sua administração é responsável pela execução. Neste sentido, existe a necessidade da criação de um controle hierárquico burocrático por meio de regras que regulem a ação administrativa (HYNDMAN et al., 2011). No entanto, de acordo com Lima e Lima (2019), gestores não reconhecem, não apoiam e nem controlam a implementação das normativas, sendo uma das dificuldades do processo de implementação no Brasil. Este aspecto pode estar relacionado com o perfil dos gestores/políticos e seu nível de escolaridade.

Em pesquisa realizada por Sasso (2017), sobre as mudanças institucionais das IPSAS com os três estados São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, verificou-se que existe uma grande dificuldade de aplicação das normas pelo distanciamento com a realidade prática contábil dos estados, no qual profissionais mais velhos, com anos de experiência, estariam tendo dificuldades. Além disso, acredita-se que o gestor que apresente formação acadêmica e especializações apresentará uma maior facilidade em entender os benefícios aplicados às IPSAS, visto que existem indícios que confirmam o conhecimento como propulsor às reformas. Entendendo os benefícios, serão maiores as chances de incentivo à adoção das IPSAS.

Em investigação realizada no Catar, por Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2020), com uma amostra de 101 auditores e contadores públicos, verificou-se que 61,4% dos entrevistados possuíam qualificações profissionais. Para os autores, esta qualificação profissional, somada a infraestrutura de Tecnologia da Informação (TI), torna o Catar um país diferente dos outros, em relação ao nível de adoção das IPSAS. Na Jordânia, os entrevistados destacaram a importância das IPSAS e os aspectos favoráveis da adoção do regime de competência, sendo que a amostra era composta por 59,5% dos funcionários públicos como bacharéis, 30,4% com mestrado e

8,3% com doutorado (ABU HAIJA; ALQUDAH; ARYAN; AZZAM, 2020). Portanto, quando se tem uma maior população composta por pessoas gestoras com um maior nível educacional, especialmente de nível acadêmico, percebe-se uma valorização para implementação das IPSAS, sendo a próxima hipótese:

H_{10a}: Municípios com gestores mais novos tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

H_{10b}: Municípios com gestores de maior nível educacional tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

A promoção de reformas na contabilidade governamental em países em desenvolvimento está entrelaçada com o objetivo de diversas mudanças econômicas, sociais e culturais, entre elas, a igualdade de gênero com o empoderamento do sexo feminino (CHAN, 2006). Em estudo realizado por Callegário (2015), a masculinidade apresentou uma relação negativa com adoção das IPSAS, ou seja, em sociedades com predominância do sexo masculino apresentam-se menos chances de os países adotarem o regime de competência baseado nas normas das IPSAS.

Para Padrones, Santos e Colares (2015), um dos três fatores principais de dificuldade de adoção das IPSAS consiste na conscientização dos gestores públicos sobre a importância da implementação. Destaca-se que a maioria dos respondentes ao estudo referem-se ao sexo masculino (62,9%) comparado ao sexo feminino (37,1%). Outro estudo realizado por Silva (2017) no Brasil, constatou que a variável sexo influencia no comportamento dos operadores, em relação a preparação de algo inovador, como as IPSAS. Os autores demonstraram que o comportamento feminista demonstrou características de serem menos ambiciosos e competitivos, sendo necessários para implementação dessas normas.

A variável sexo feminino pode apresentar uma relação com a implementação dessas normas, pois uma reforma contábil depende do incentivo e comportamento dos gestores e políticos. A Lei n. 12.034/2009 determina que o número de vagas previstas em eleições, de partido ou coligação, deve ser destinado por no mínimo 30% e no máximo 70% com cargos de candidatura de cada gênero. Dessa forma, pelo menos 30% dos cargos políticos são ocupados por mulheres e existem diferenças no comportamento, escolhas e formas de governar entre os gêneros (AVELINO et al., 2014). Por isso, a penúltima hipótese consiste:

H_{10c}: Municípios com gestoras do sexo feminino tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

A globalização tem influenciado os países a adaptarem seus produtos ou serviços as novas tendências, com a introdução de tecnologia no setor público (BASKERVILLE; GROSSI, 2019). As IPSAS são normas consideradas uma inovação para o setor público e necessitam de suporte tecnológico para sua permanência, sendo necessário apoio orçamentário para adquirir *software* e *hardware* para os sistemas contábeis (CHAN, 2006; ISMAEL; SIRAJ; BAHARIM, 2018). Na América Latina, uma das principais barreiras refere-se a tecnologia para implementação e tem retardado o processo em vários países, com uma introdução mais legal do que prática – contrariando a junção necessária dos fatores formais e informais (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016).

Em pesquisa realizada por Franco et al. (2014), em *sites* da internet no município do Paraná, revelou-se que todos possuem endereço eletrônico (amostra de 399 municípios). No entanto, apenas 29,43% dos municípios com menos de 50.000 habitantes publicaram relatórios obrigatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo este um dos desafios para as cidades que apresentam menos recursos para investimento em tecnologia da informação. O uso das redes sociais pode ser considerado um novo modelo de comunicação governamental, buscando minimizar estes problemas enfrentados pelos municípios com menores recursos financeiros e tecnológicos ao possibilitar outras formas de divulgação de fácil manipulação. Dessa forma, este novo modelo possibilita uma maior participação popular, no qual a população pode apresentar seus anseios, esclarecer dúvidas e formular sugestões para equipe de governo, interferindo nas políticas públicas (SANTOS, 2012).

A democratização das plataformas digitais se torna outro problema para os municípios. Mesmo com a Lei 5.296/2004, a maioria dos sítios eletrônicos não são adaptados às pessoas deficientes, sendo inacessível a prestação de contas para toda população (ABREU; AGUIAR; HORA, 2014). Ademais, Lino, Machado-Martins e Aquino (2018) descobriram que existe influência dos fornecedores de *software* sobre a execução das práticas contábeis e as funcionalidades destes *softwares* podem ser condição para a implementação das IPSAS. Isto ocorre, pois as normas envolvem um grande volume de informações cuja operacionalização seria dificultada ou até impedida sem o uso de este instrumento de tecnologia. Com isso, diante do que foi exposto, os municípios que apresentam mais recursos tecnológicos, com estrutura de tecnologia da informação (TI), têm maior facilidade em implementar uma normativa que prioriza transparência e prestação dos dados contábeis. Por isso, a última hipótese consiste:

H₁₁: Municípios com melhor estrutura em TI tendem a um estágio mais completo de adoção das IPSAS.

Em resumo, a partir de elementos que representam o ambiente para o processo do institucionalismo, acredita-se que aspectos econômicos, financeiros, sociais, políticos (perfil dos gestores e do setor público) e tecnológicos, podem influenciar no processo de implementação IPSAS, trazendo-se sucesso ou não para as reformas no setor público em âmbito contábil. Em resumo, as hipóteses estão na Figura 2.



Figura 2: Estrutura das hipóteses

Fonte: Elaborado pela autora.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Construção do Índice de Estágio de Adoção das IPSAS (IEIPSAS)

As unidades de análise desta pesquisa consistiram nos 200 maiores municípios do país, correspondendo a aproximadamente por 103 milhões de habitantes, mais de 80% do total da população do Brasil, o que torna possível a verificação dos aspectos institucionais de diversas regiões. Além disso, a escolha destes municípios decorre do entendimento de que o processo (estágio) de adoção esteja mais avançado, pois os prazos estão de acordo com o tamanho populacional. Segundo a Portaria STN n. 548, publicada em 24 de setembro de 2015, os prazos para a adoção das normativas são de 2022 e 2023 para os municípios com mais de 50 mil habitantes e os municípios de até 50 mil habitantes, respectivamente. Para Boolaky, Mirosea e Omoteso (2019), quanto maior o tamanho de uma entidade governamental, mais rápida é a adoção das IPSAS, pois está relacionada a capacidade institucional, na qual municípios com uma estrutura computacional (*software* e *hardware*) e uma quantidade maior de pessoal qualificado (contadores) apresentam facilidades no processo de convergência, harmonização (CHAN, 2006; ISMAEL; SIRAJ; BAHARIM, 2018).

Há ainda de se mencionar que os dados para o IEIPSAS (Índice de estágio de adoção das IPSAS) foram coletados nos sítios dos portais de transparência das prefeituras, diários oficiais e tribunais de contas dos estados e do Tesouro Nacional. Dos 200 municípios, o de Cabo Frio foi excluído pela inacessibilidade dos dados. Por isso, foram coletados dados da próxima cidade de acordo com a lista de municípios mais populosos do Brasil. Para os municípios da amostra, os dados utilizados foram os de relatórios contábeis, como notas explicativas, balanço patrimonial, financeiro e orçamentário, demonstração do fluxo de caixa e demonstração das mutações do patrimônio líquido do ano de 2020, último ano de informações disponíveis.

Destaca-se que não foi realizada uma análise temporal, porque como o processo está baseado no gradualismo, acredita-se que o último ano seja o ano mais avançado na adoção e que depois de realizada a alteração da norma, tende-se a manter a constância. Valida-se essa afirmação em estudo realizado por Mata e Muniz (2021), com o município de Vitória, durante os anos de 2016 a 2019, em que se percebeu que os procedimentos contábeis patrimoniais permaneceram estáveis durante os quatro anos. Além disso, este ano foi escolhido por englobar um número maior de normas vigentes para os municípios, com as seguintes: NBC TSP 01 a 15, com prazo de vigência até 2019. As demais normas não foram analisadas devido ao período de vigência (2021 ou mais) ser posterior ao período de análise (2020).

Posto isso, apresentam-se os processos para a proposição do índice de estágio de adoção das IPSAS (IEIPSAS). Primeiramente, foi realizado o estudo e o levantamento das normas (NBC TSP), convergidas e harmonizadas às IPSAS, com vigência até 2020³ e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP – 8ª edição). Para Costa, Nunes e Almeida (2016), o manual é um documento que auxilia os entes federados no processo de convergência da contabilidade pública e contém diversas informações sobre: a) Procedimentos Contábeis Orçamentários; (b) Procedimentos Contábeis Patrimoniais; (c) Procedimentos Contábeis Específicos; (d) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; e (e) Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Ademais, é um instrumento que está em consonância com as NBC TSP e pode ser caracterizado como referência em orientações práticas a serem implementadas pelas entidades públicas (CASTRO, 2016) – contemplam-se os aspectos operacionais da contabilidade e de como coletar os dados para o índice. Portanto, por meio dos itens obrigatórios de divulgação de ambos documentos, NBC TSP e manual, deram-se bases para a criação do IEIPSAS.

Aditivamente, para a criação do índice, estudos como os de Bairral, Silva e Alves (2015); Cruz et al. (2011); Keunecke, Teles e Flach (2011), e Silveira et al (2013), foram utilizados, como alguns exemplos operacionais de pesquisas, mesmos com índices de transparência e *accountability*. Destaca-se que ainda não foram encontrados estudos na literatura brasileira que contemplassem todos os itens avaliados das NBC TSP e do manual até o ano de 2020. Somente a abordagem por Castro (2016) que realizou no âmbito estadual e com algumas normas contábeis referente a itens específicos principalmente das demonstrações contábeis. O autor analisou como adoção das IPSAS os seguintes aspectos: o cumprimento das partes III, IV e V do MCASP, que corresponde aos procedimentos contábeis específicos, plano de contas e demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, respectivamente. Neste estudo, analisou-se o MCASP, especialmente a parte II, que aborda sobre elementos das demonstrações contábeis, mensuração de ativos e passivos, estoques, ativo imobilizado, ativo intangível, redução ao valor recuperável, propriedade para investimento, receita de transação sem contraprestação, receita de transação com contraprestação e custo de empréstimos, provisões,

³ A delimitação ao ano de 2020, além de ser limitação temporal deste estudo, deve-se ao caráter obrigatório de adoção e não voluntário, trazendo-se uniformidade à coleta de dados. A partir de 2021, serão adotados a NBC TSP 16 (IPSAS 34), NBC TSP 17 (IPSAS 35), NBC TSP 18 (IPSAS 36), NBC TSP 19 (IPSAS 37), NBC TSP 20 (IPSAS 38), NBC TSP 21 (IPSAS 40), NBC TSP 22 (IPSAS 20), NBC TSP 23 (IPSAS 3), NBC TSP 24 (IPSAS 4), NBC TSP (IPSAS 14) e NBC TSP 26 (IPSAS 27). Para o ano de 2020 serão adotadas as NBC TSP 27 (IPSAS 18), NBC TSP 28 (IPSAS 22). No ano de 2024, as NBC TSP 29 (IPSAS 42). Portanto, este estudo garantiu amplitude das normas, uma vez que analisou 16 das 30 normas, sendo que as 14 normas restantes possuem prazos de vigência para os próximos anos.

passivos e ativos contingentes. Além disso, as partes III, IV e V do manual também foram observadas e as NBC TSP que foram convergidas às IPSAS.

Para o IEIPSAS, contemplam-se todos os itens obrigatórios de divulgação das normas com prazo de vigência até 2020, sendo estas: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (NBC TSP Estrutura conceitual), Receita de Transação sem Contraprestação (NBC TSP 1), Receita de Transação com Contraprestação (NBC TSP 2), Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (NBC TSP 3), Estoques (NBC TSP 4), Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente (NBC TSP 5), Propriedade para Investimento (NBC TSP 6), Ativo Imobilizado (NBC TSP 7), Ativo Intangível (NBC TSP 8), Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa (NBC TSP 9), Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa (NBC TSP 10), Apresentação das Demonstrações Contábeis (NBC TSP 11), Demonstração dos Fluxos de Caixa (NBC TSP 12), Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis (NBC TSP 13), Custos de Empréstimos (NBC TSP 14) e Benefícios a Empregados (NBC TSP 15). Dois itens referentes ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) também foram analisados de acordo com as orientações do MCASP. Os RPPS estão contemplados na NBC TSP 15, e sua avaliação atuarial, contabilização e divulgação, foram processos incorporados das IPSAS à harmonização da contabilidade pública no Brasil. O Quadro 2 tem o índice e suas partes de fontes de dados e operações.

Após a consideração das normativas a serem instrumentalizadas no índice, foram definidos “onde coletar os dados”, relatórios, demonstrações contábeis e notas explicativas, “o que coletar dos dados” e “como avaliar os dados coletados”. Sobre “o que coletar dos dados”, tem-se a dimensão prática-operacional dos principais itens e essenciais colocados no MCASP da adoção das IPSAS, ou seja, o que a norma prevê, aspecto formal institucional, se há a aplicação do ente público em seus relatórios contábeis (habitualização, aspectos informais, políticas e práticas contábeis). Para essa dimensão, o MCASP foi o direcionador, pois é um instrumento da aplicação prática da contabilidade pública convergida e harmonizada ao País. Para ilustrar o “o que coletar dos dados”, exemplifica-se a seguinte operacionalização:

- Norma: Ativo Imobilizado. Itens requeridos na NBC TSP 07 e considerados no índice, por exemplo: 26, 27, 59, 60 e 61.

- “O que coletar dos dados” (Adaptação ao MCASP) – itens contemplados no IEIPSAS: Se “o ente divulga os critérios de mensuração para determinar o valor contábil bruto” (início e final do período) – operacionalização prática dos itens 26 e 27, e se o ente divulga “os métodos

de depreciação utilizados e as vidas úteis utilizadas” (aplicação operacional e prática dos itens 59, 60 e 61.

Quadro 2: Detalhes de conteúdo e operacionais do índice proposto para a coleta dos dados

Normas	Onde Coletar	O que coletar	Como avaliar
Receita de Transação sem Contraprestação	Relatórios Contábeis ou notas explicativas	Divulga informações sobre as receitas de transações sem contraprestação, separadamente pelas principais classes: Tributos e transferências	0: Não divulga 1: Divulga todos os itens
		Divulga o montante de recebíveis reconhecidos em relação à receita sem contraprestação	0: Não divulga 1: Divulga todos os itens
	Notas Explicativas	Divulga as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento da receita de transação sem contraprestação	0: Não divulga as políticas contábeis 1: Divulga as políticas contábeis
		Divulga a base de mensuração do valor justo no ingresso de recursos de receitas de transações sem contraprestação quando aplicável	0: Não divulga 1: Divulga a base de mensuração
Receita de Transação com Contraprestação	Relatórios Contábeis ou notas explicativas	Divulga as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de variação patrimonial aumentativa referente as receitas de transação com contraprestação	0: Não divulga as políticas contábeis 1: Divulga as políticas contábeis
		Divulga os métodos adotados para determinar a percentagem de execução de transações envolvendo a prestação de serviços	0: Não divulga 1: Divulga o método de percentagem
		Divulga o valor de cada categoria significativa de variação patrimonial aumentativa (Prestação de Serviços; Venda de Bens; Juros; Royalties; Dividendos ou distribuições similares)	0 :Não divulga 1: Divulga alguma categoria significativa de variações patrimoniais aumentativas
		Divulga o valor das variações patrimoniais aumentativas provenientes de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa	0: Não divulga 1: Divulga o valor das variações patrimoniais aumentativas
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Relatórios Contábeis ou notas explicativas	Evidencia o valor contábil de provisões no período anterior e atual	N/A: Não possui provisões 0: Não divulga o valor de provisões ou da quantia revertidas no período 0,5: Divulga somente a provisão do período atual 1: Divulga o valor das provisões no período anterior e atual e as quantias revertidas no período
		Evidencia o valor de quantias de provisões não utilizadas revertidas durante o período	
	Notas Explicativas	Evidencia a estimativa ou valor do efeito financeiro do passivo contingente	N/A: Não possui passivos ou ativos contingentes 0: Não evidencia o valor ou estimativa do passivo contingente; não divulga as incertezas em relação a periodicidade do ativo; não evidencia a possibilidade de algum reembolso; não divulga o ativo contingente; não evidencia a descrição do ativo contingente
		Evidencia a indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade do passivo contingente	
		Evidencia a possibilidade de algum reembolso do passivo contingente	
		Divulga ativo com característica de contingente	1:Evidencia o valor ou estimativa do passivo contingente; divulga as incertezas em relação a periodicidade do ativo; evidencia a possibilidade de algum reembolso; divulga o ativo contingente; evidencia a descrição do ativo contingente
Estoques	Demonstrações Contábeis	Divulga as políticas contábeis adotadas na valoração, mensuração do estoque	N/A: Não possui perdas de estoque 0: Não divulga as políticas contábeis de valoração e mensuração do estoque; não divulga o ajuste de perdas de estoque reconhecida no resultado do período; não divulga as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques; não divulga o valor total em estoques e os itens que os compõem.
		Divulga o valor de qualquer ajuste de perdas de estoques reconhecida no resultado do período, nas variações patrimoniais	
		Divulga as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques	1: Divulga as políticas contábeis de valoração e mensuração do estoque; divulga o ajuste de perdas de estoque reconhecida no resultado do período; divulga as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques; divulga o valor total em estoques e os itens que os compõem
		Divulga o valor total em estoques e os itens que os compõem	
		Divulga se aplica o método do valor justo ou o método de custo	N/A: Não possui propriedade para investimentos; não utiliza o método de valor justo
		Caso seja o valor justo, divulga os métodos e premissas aplicados na determinação do valor (evidências do mercado ou se foi ponderada com base em outros fatores)	

Propriedade para Investimento	Notas Explicativas	Divulga as quantias reconhecidas no resultado do período para receita de aluguel de propriedade para investimento	0: Não divulga se utiliza o método de custo ou valor justo; não divulga as premissas para determinar o valor justo; não divulga os gastos operacionais provenientes de propriedade para investimento; não divulga obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades para investimento, ou para reparos, manutenção ou melhorias 1: Divulga se utiliza o método de custo ou valor justo; divulga as premissas para determinar o valor justo; divulga os gastos operacionais provenientes de propriedade para investimento; divulga obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades para investimento, ou para reparos, manutenção ou melhorias
		Divulga gastos operacionais diretos (incluindo reparo e manutenção) provenientes de propriedade para investimento	
		Divulga obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades para investimento, ou para reparos, manutenção ou melhorias	
Ativo Imobilizado	Relatórios Contábeis ou notas explicativas	Divulga os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto	0: Não divulga os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; não divulga os métodos de depreciação utilizados; não divulga as vidas úteis utilizadas; não divulga as taxas de depreciação utilizadas; não divulga valor contábil bruto no início e no final do período; não divulga a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; não divulga o valor de adições ou baixas na conciliação do valor contábil no início e no final do período; não divulga aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável (<i>Impairment</i>), reconhecidos nos resultados; não divulga a depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; não divulga a depreciação acumulada no final do período 0,5: Divulga o valor contábil bruto do ativo imobilizado em somente um período; divulga a depreciação acumulada em somente um período ou as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas; divulga aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações ou perda por redução ao valor recuperável (<i>Impairment</i>), reconhecidos nos resultados 1: Divulga os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; divulga os métodos de depreciação utilizados; divulga as vidas úteis utilizadas; divulga as taxas de depreciação utilizadas; divulga valor contábil bruto no início e no final do período; divulga a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; divulga o valor de adições ou baixas na conciliação do valor contábil no início e no final do período; divulga aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável (<i>Impairment</i>), reconhecidos nos resultados; divulga a depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; divulga a depreciação acumulada no final do período
		Divulga os métodos de depreciação utilizados	
		Divulga as vidas úteis utilizadas	
		Divulga as taxas de depreciação utilizadas	
		Divulga valor contábil bruto no início e no final do período	
		Divulga a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período	
		Divulga o valor de adições ou baixas na conciliação do valor contábil no início e no final do período	
		Divulga aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável (<i>Impairment</i>), reconhecidos nos resultados	
		Divulga a depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período	
		Divulga a depreciação acumulada no final do período	
Ativo Intangível	Relatórios Contábeis ou notas explicativas	Divulga os prazos de vida útil do ativo intangível	0: Não divulga os prazos de vida útil do ativo intangível; não divulga as taxas de amortização utilizadas; não divulga os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida; não divulga o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada; não divulga as perdas acumuladas no valor recuperável (<i>Impairment</i>); não divulga a conciliação do valor contábil no início e no final do período 0,5: Divulga somente o valor contábil bruto e não divulga a eventual amortização acumulada; divulga a conciliação do valor contábil somente de um período
		Divulga as taxas de amortização utilizadas	
		Divulga os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida	
		Divulga o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada	
		Divulga as perdas acumuladas no valor recuperável (<i>Impairment</i>)	

		Divulga a conciliação do valor contábil no início e no final do período.	1: Divulga os prazos de vida útil do ativo intangível; divulga as taxas de amortização utilizadas; divulga os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida; divulga o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada; divulga as perdas acumuladas no valor recuperável (<i>Impairment</i>); divulga a conciliação do valor contábil no início e no final do período
Estrutura Conceitual e Demonstrações Contábeis	Relatórios Contábeis ou notas explicativas	Divulga que suas demonstrações contábeis são elaboradas e reportadas pelo regime de competência	0: Não divulga que as demonstrações contábeis são elaboradas e reportadas pelo regime de competência 0,5: Divulga somente algumas contas que são elaboradas pelo regime de competência. 1: Divulga que suas demonstrações contábeis são elaboradas e reportadas pelo regime de competência
Apresentação das Demonstrações Contábeis	Plano de Contas nas Demonstrações Contábeis	Apresenta as Demonstrações Contábeis com os requisitos de natureza, classes e códigos das contas contábeis	0: Não apresenta as Demonstrações Contábeis com os requisitos de natureza, classes e códigos das contas contábeis 1: Apresenta as Demonstrações Contábeis com os requisitos de natureza, classes e códigos das contas contábeis
	Balanço Patrimonial ou notas explicativas	Divulga o Balanço Patrimonial (Quadro Principal)	0: Não divulga o balanço patrimonial (com nota 0 para os demais itens deste bloco) 0,5: Não é apresentado um quadro separado para Superávit/Déficit Financeiro; nas notas explicativas, referentes ao Balanço Patrimonial, é divulgada a descrição sucinta das principais políticas contábeis ou outras informações elucidativas, e comparativas com o período anterior.
		Divulga o Balanço Patrimonial com a separação entre ativos e passivos circulantes e não circulantes pelas ordens decrescentes de liquidez e exigibilidade	1: Divulga o Balanço Patrimonial; divulga as contas com valores de (i) ativo imobilizado, (ii) propriedade para investimento, (iii) ativos financeiros (exceto os mencionados em (v), (vi), (vii) e (viii)), (iv) estoques, (v) valores a receber de transação sem contraprestação (impostos e transferências), (vi) contas a receber de transação com contraprestação, (vii) caixa e equivalentes de caixa, (viii) investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, (ix) ativo intangível
		Divulga, no mínimo, no Balanço Patrimonial, as contas com valores de (i) ativo imobilizado, (ii) propriedade para investimento, (iii) ativos financeiros (exceto os mencionados em (v), (vi), (vii) e (viii)), (iv) estoques, (v) valores a receber de transação sem contraprestação (impostos e transferências), (vi) contas a receber de transação com contraprestação, (vii) caixa e equivalentes de caixa, (viii) investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, (ix) ativo intangível	investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, (ix) ativo intangível; divulga, no mínimo, no Balanço Patrimonial, as contas com valores de (i) tributos e transferências a pagar, (ii) contas a pagar oriundas de transação com contraprestação, (iii) provisões, (iv) passivos financeiros (exceto os mencionados em (i), (ii) e (iii)), (v) patrimônio líquido; no Balanço Patrimonial é divulgado o Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; no Balanço Patrimonial é divulgado o Quadro das Contas de Compensação (controle); no Balanço Patrimonial é divulgado o Quadro do Superávit/Déficit Financeiro
		Divulga, no mínimo, no Balanço Patrimonial, as contas com valores de (i) tributos e transferências a pagar, (ii) contas a pagar oriundas de transação com contraprestação, (iii) provisões, (iv) passivos financeiros (exceto os mencionados em (i), (ii) e (iii)), (v) patrimônio líquido	Quando não detalhado no Balanço Patrimonial, nas notas explicativas é divulgado o detalhamento da conta Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo
		No Balanço Patrimonial é divulgado o Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes	Quando não detalhado no Balanço Patrimonial, nas notas explicativas é divulgado o detalhamento da conta Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo
		No Balanço Patrimonial é divulgado o Quadro das Contas de Compensação (controle)	
		No Balanço Patrimonial é divulgado o Quadro do Superávit/Déficit Financeiro	
		Nas notas explicativas, referentes ao Balanço Patrimonial, é divulgada a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas, e comparativas com o período anterior	
		Quando não detalhado no Balanço Patrimonial, nas notas explicativas é divulgado o detalhamento da conta Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo	

		Quando não detalhado no Balanço Patrimonial, nas notas explicativas é divulgado o detalhamento da conta Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo, segregando as provisões para benefícios a empregados dos demais itens	líquido, segregando o capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas.
		Quando não detalhado no Balanço Patrimonial, nas notas explicativas é divulgado o detalhamento dos Componentes do patrimônio líquido, segregando o capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas	
	Demonstração do resultado (Demonstração das Variações Patrimoniais) ou notas explicativas	Apresenta a Demonstração do Resultado (Demonstração das Variações Patrimoniais)	0: Não divulga a Demonstração do Resultado (Demonstração das Variações Patrimoniais) (nota 0 para os demais itens deste bloco).
		Na Demonstração das Variações Patrimoniais a entidade divulga o valor de receitas (Variações Patrimoniais Aumentativas)	0,5: Nas notas explicativas, da Demonstração das Variações Patrimoniais, divulga a descrição sucinta das principais políticas contábeis ou outras informações elucidativas, e comparativas com o período anterior.
		Na Demonstração das Variações Patrimoniais a entidade divulga o valor de despesas (Variações Patrimoniais Diminutivas)	1: Apresenta a Demonstração do Resultado (Demonstração das Variações Patrimoniais); divulga o valor de receitas (Variações Patrimoniais Aumentativas); divulga o valor de despesas (Variações Patrimoniais Diminutivas); divulga o valor dos ganhos e/ou perdas do período; divulga o valor do resultado do período; nas notas explicativas, divulga a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas, e comparativas com o período anterior
		Na Demonstração das Variações Patrimoniais a entidade divulga o valor dos ganhos e/ou perdas do período	
		Na Demonstração das Variações Patrimoniais a entidade divulga o valor do resultado do período	
		Nas notas explicativas, da Demonstração das Variações Patrimoniais, divulga a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas, e comparativas com o período anterior	
	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou notas explicativas	Apresenta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	0: Não divulga a demonstração do fluxo de caixa (nota 0 para os demais itens deste bloco)
		Na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é divulgado o resultado do período	0,5: Na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é divulgado separadamente cada componente do patrimônio líquido ou os efeitos das alterações nas políticas contábeis ou da correção de erros; nas notas explicativas, divulga a descrição sucinta das principais políticas contábeis ou outras informações elucidativas ou comparativas com o período anterior.
		Na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é divulgado cada item de receita e de despesa do período reconhecido diretamente no patrimônio líquido	1: Apresenta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; divulga o resultado do período; divulga cada item de receita e de despesa do período reconhecido diretamente no patrimônio líquido; divulga cada componente do Patrimônio Líquido com os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros; divulga nas notas explicativas a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas, e comparativas com o período anterior
		Na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é divulgado separadamente cada componente do patrimônio líquido, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros	
		Nas notas explicativas, da Demonstração do Patrimônio Líquido, divulga a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas, e comparativas com o período anterior	
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Demonstração do fluxo de caixa	Divulga a Demonstração do Fluxo de Caixa (Quadro Principal)	0: Não divulga a demonstração do Fluxo de caixa (nota 0 para os demais itens deste bloco).
		Divulga a Demonstração do Fluxo de Caixa com os componentes de caixa e equivalentes de caixa	0,5: Nas notas explicativas, da Demonstração do Fluxo de caixa, divulga a descrição sucinta das principais políticas contábeis ou outras informações elucidativas, ou comparativas com o período anterior.
		Apresenta a conciliação dos valores em sua demonstração dos fluxos de caixa com os respectivos itens apresentados no Balanço Patrimonial	1: Divulga a Demonstração do Fluxo de Caixa; divulga os componentes de caixa e equivalentes de caixa; apresenta a conciliação dos valores em sua demonstração dos fluxos de caixa com os respectivos itens apresentados no Balanço Patrimonial; Divulga a Demonstração do Fluxo de Caixa pelo método direto; apresenta as alterações de caixa classificadas nos fluxos operacional, de investimento e de financiamento; divulga o Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas; divulga o Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função; divulga o Quadro de Juros e Encargos da Dívida; nas notas explicativas, divulga a
		Divulga a Demonstração do Fluxo de Caixa pelo método direto	
		Apresenta as alterações de caixa classificadas nos fluxos operacional, de investimento e de financiamento	
		Na Demonstração do Fluxo de Caixa é divulgado o Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas	
		Na Demonstração do Fluxo de Caixa é divulgado o Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função	

		Na Demonstração do Fluxo de Caixa é divulgado o Quadro de Juros e Encargos da Dívida	descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas, e comparativas com o período anterior; Divulga os valores significativos de saldos de caixa e equivalentes de caixa que não estejam disponíveis para uso pela entidade econômica (valores que não transitam pelo orçamento, mas afetam o saldo de Caixa)
	Notas Explicativas	Nas notas explicativas, da Demonstração do Fluxo de caixa, divulga a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas, e comparativas com o período anterior	
		Divulga os valores significativos de saldos de caixa e equivalentes de caixa que não estejam disponíveis para uso pela entidade econômica (valores que não transitam pelo orçamento, mas afetam o saldo de Caixa)	
Demonstrações Contábeis adicionais	Demonstrações Contábeis	Divulga o Balanço Financeiro	0: Não divulga Balanço Financeiro (nota 0 para os demais itens deste bloco). 1: Divulga o Balanço Financeiro; evidencia no Balanço Financeiros os ingressos, por fonte de recursos, o saldo disponível do exercício anterior, bem como sua totalização; evidencia no Balanço Financeiros os dispêndios, por destinação de recursos, o saldo disponível para o exercício seguinte, bem como sua totalização
		Evidencia no Balanço Financeiros os ingressos, por fonte de recursos, o saldo disponível do exercício anterior, bem como sua totalização	
		Evidencia no Balanço Financeiros os dispêndios, por destinação de recursos, o saldo disponível para o exercício seguinte, bem como sua totalização	
Custos de Empréstimos	Relatórios Contábeis ou notas explicativas	Divulga os custos de empréstimos ATUAIS	0: Não divulga os custos de empréstimos atuais (nota 0 para os demais itens deste bloco). 1: Divulga os custos de empréstimos atuais; divulga a política contábil adotada para os custos de empréstimos; divulga o total dos custos de empréstimos capitalizados durante o período
		Divulga a política contábil adotada para os custos de empréstimos	
		Divulga o total dos custos de empréstimos capitalizados durante o período	
Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	Notas Explicativas	Divulga contratos de concessão de serviços públicos	0: Não divulga contratos de concessão de serviços públicos; não divulga a descrição do contrato; não divulga as cláusulas do contrato que se referem ao montante, prazos e a segurança acerca dos fluxos de caixa futuros; não divulga opção de renovação e término do contrato de concessão; não divulga os direitos e obrigações no contrato; não divulga mudanças no contrato que ocorrerem durante o exercício financeiro 0,5: Divulga somente o valor de obrigações e direitos contratuais 1: Divulga contratos de concessão de serviços públicos; divulga a descrição do contrato; divulga as cláusulas do contrato que se referem ao montante, prazos e a segurança acerca dos fluxos de caixa futuros; divulga opção de renovação e término do contrato de concessão; divulga os direitos e obrigações no contrato; divulga mudanças no contrato que ocorrerem durante o exercício financeiro
		Divulga a descrição do contrato	
		Divulga as cláusulas do contrato que se referem ao montante, prazos e a segurança acerca dos fluxos de caixa futuros	
		Divulga opção de renovação e término do contrato de concessão	
		Divulga os direitos e obrigações no contrato	
		Divulga mudanças no contrato que ocorrerem durante o exercício financeiro	
Benefícios a Empregados	Relatórios Contábeis ou notas explicativas	Divulga informações que exemplifiquem as características de planos de benefícios definidos	0: Não divulga informações sobre os itens referente aos Benefícios e empregados (nota 0 para os demais itens deste bloco). 1: Divulga informações que exemplifiquem as características de planos de benefícios definidos; divulga informações sobre os riscos que os planos expõem a entidade; divulga como seus planos de benefício definido podem afetar o valor, o prazo e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade; divulga e exemplificam os valores decorrentes de seus planos de benefício definido.
		Divulga informações sobre os riscos que os planos expõem a entidade	
		Divulga como seus planos de benefício definido podem afetar o valor, o prazo e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade	
	Demonstrações Contábeis	Divulga e exemplificam os valores decorrentes de seus planos de benefício definido	
		Divulga o Balanço Orçamentário (Quadro Principal)	0: Não divulga o Balanço Orçamentário (com nota 0 para todos os itens deste bloco) 0,5: Divulga as receitas mas não separa pelas categorias: previsão inicial, (ii) previsão atualizada para o exercício, (iii) receita realizada e (iv) saldo; divulga as despesas, mas não separa pelas categorias: (i) dotação inicial, (ii) dotação atualizada para o exercício, (iii) despesas empenhadas, (iv) despesas liquidadas, (v) despesas
		No Balanço Orçamentário é divulgado o Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados	
		No Balanço Orçamentário é divulgado o Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados	

Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	Relatórios Contábeis	Divulga as Receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando: (i) previsão inicial, (ii) previsão atualizada para o exercício, (iii) receita realizada e (iv) saldo	pagas e (vi) saldo da dotação; divulga o regime orçamentário ou o critério de classificação adotados no orçamento aprovado; divulga somente o saldo das receitas e despesas intraorçamentárias 1: Divulga o Balanço Orçamentário; Divulga o Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados e Processados; divulga as Receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando: (i) previsão inicial, (ii) previsão atualizada para o exercício, (iii) receita realizada e (iv) saldo; divulga as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando: (i) dotação inicial, (ii) dotação atualizada para o exercício, (iii) despesas empenhadas, (iv) despesas liquidadas, (v) despesas pagas e (vi) saldo da dotação; divulga o regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado; divulga o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias, quando houver; divulga o detalhamento das despesas por tipo de crédito; divulga o período a que se refere o orçamento aprovado
		Divulga as Despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando: (i) dotação inicial, (ii) dotação atualizada para o exercício, (iii) despesas empenhadas, (iv) despesas liquidadas, (v) despesas pagas e (vi) saldo da dotação	
	Notas Explicativas	Divulga o regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado	
		Divulga o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias, quando houver	
		Divulga o detalhamento das despesas por tipo de crédito	
Regime Próprios de Previdência Social (RPPS)	Balanço Orçamentário	Divulga no Balanço Orçamentário o detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas orçamentárias do RPPS do exercício corrente	0: Não divulga no Balanço Orçamentário o detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas orçamentárias do RPPS do exercício corrente; não divulga no Balanço Financeiro as transferências financeiras recebidas e concedidas referentes aos recursos do Regime Próprios de Previdência Social (RPPS). 1: Divulga no Balanço Orçamentário o detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas orçamentárias do RPPS do exercício corrente; divulga no Balanço Financeiro as transferências financeiras recebidas e concedidas referentes aos recursos do Regime Próprios de Previdência Social (RPPS)
	Balanço Financeiro	Divulga no Balanço Financeiro as transferências financeiras recebidas e concedidas referentes aos recursos do Regime Próprios de Previdência Social (RPPS)	

Fonte: Proposta da pesquisa segundo NBC TSP e MCASP.

Para a ótica “como avaliar os dados”, o Índice de Estágio de Adoção das IPSAS foi pontuado de acordo com o atendimento ou não de cada item específico. Foi atribuída nota 1, quando o item foi completamente atendido, ou seja, a integralidade nos cumprimentos dos itens obrigatórios de divulgação de acordo com as NBC TSP adaptadas aos aspectos práticos do MCASP. Já a nota 0,5 quando parcialmente atendido, no qual somente alguns itens foram cumpridos pela prefeitura naquele critério de análise. A nota 0, refere-se quando a norma não foi atendida e nenhuma informação sobre aquele item foi apresentada pelo município.

Por sua vez, os itens que não se aplicam a qualquer uma das últimas situações foram classificados como N/A (Não Aplicável). Por exemplo, quando os municípios que não possuem propriedade para investimentos e assim não fazem a evidenciação. Menciona-se que cada norma pode variar em ter valores de 1, 0,5 ou 0, pois alguns itens são somente como 1 ou 0, como as Receitas de Transação sem Contraprestação. Na coleta de dados e validação do IEIPSAS percebeu-se que dados itens coletados não eram contemplados com “metade” das informações, somente em total ou nenhuma (ou não aplicáveis). Assim, detalha-se novamente o exemplo anterior do imobilizado com essa dimensão:

- Norma: Ativo Imobilizado. Itens requeridos na NBC TSP 07 e considerados no índice, por exemplo: 26, 27, 59, 60 e 61.

- “O que coletar dos dados” (Adaptação ao MCASP) – itens contemplados no IEIPSAS: Se “o ente divulga os critérios de mensuração para determinar o valor contábil bruto” (início e final do período) – operacionalização prática dos itens 26 e 27, e se o ente divulga “os métodos de depreciação utilizados e as vidas úteis utilizadas” (aplicação operacional e prática dos itens 59, 60 e 61.

- “Como avaliar os dados”: Exemplos para os itens 26, 27, 59, 60 e 61, 0: Não divulga os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; não divulga os métodos de depreciação utilizados; não divulga as vidas úteis utilizadas; não divulga as taxas de depreciação utilizadas; não divulga valor contábil bruto no início e no final do período; 0,5: Divulga o valor contábil bruto do ativo imobilizado em somente um período; 1: Divulga os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; divulga os métodos de depreciação utilizados; divulga as vidas úteis utilizadas; divulga as taxas de depreciação utilizadas; divulga valor contábil bruto no início e no final do período.

Há ainda de se mencionar que anteriormente a coleta dos dados, o índice foi revisado por um docente atuante na área pública e com conhecimentos das IPSAS. Após isso, o mesmo instrumento foi repassado a um técnico vinculado à controladoria de estado que trabalha

especificadamente com práticas e demonstrações contábeis. Ambos sugeriram adaptações para que o IEIPSAS fosse de maior consistência. Em um segundo momento, na própria coleta dos dados, utilizou-se os municípios referência para a manutenção ou exclusão de dados itens, para que não fossem consideradas coletas desnecessárias ou ausentes na maioria das operações contábeis municipais. O IEIPSAS foi validado em todas as suas dimensões, a partir de municípios como São Paulo e Curitiba, com o intuito de validar a coleta, a dificuldade e operacionalização dos dados. Tal ação é para que o índice seja entendido e replicado por outros estudos.

Com base nisso, foi possível apurar o IEIPSAS com a seguinte fórmula baseada no estudo de Castro (2016):

$$\text{IEIPSAS} = \frac{\sum a - N/A}{N - N/A} \quad (1)$$

Em que:

IEIPSAS: Índice de Estágio de Adoção das IPSAS

N: Total de critérios

N/A: nº de itens não aplicáveis

a: número total de itens coletados

Espera-se que quanto maior o IEIPSAS, ou seja, um alto valor do somatório dos itens avaliados em relação aos itens totais do índice, demonstra-se que o estágio de adoção das IPSAS nos municípios brasileiros está avançado.

3.2 Fatores explicativos Econômicos, Políticos, Sociais, financeiros e Tecnológicos do Estágio de Adoção das IPSAS

3.2.1 Coleta de Dados

Em um segundo momento da pesquisa, foram relacionados fatores explicativos para o estágio de adoção das IPSAS, IEIPSAS, nos maiores municípios brasileiros. Para tanto, a amostra considerada foi também de 200 unidades municipais. A conceituação dos fatores explicativos está atrelada a diversidade de elementos institucionais que podem influenciar a implementação de inovações lícitas em âmbito contábil nos entes públicos. Segundo Callegário (2016), a adoção das IPSAS pelos países apresenta-se dependente de fatores econômicos, culturais e sociais. Já para Sellami e Gafsi (2017), os fatores, como influência positiva de financiamento público externo, grau de abertura externa e organização do setor público, são significativos para adoção das IPSAS nos países.

Considerando as discussões conceituais dos fatores explicativos das hipóteses, os dados foram coletados em fontes de informações do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

(IBGE), Tesouro Nacional (Sistema de Análise da Dívida Pública, Operações de Crédito e Garantias da União, Estados e Municípios (SADIPEM) e Sistema de Informações contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan), Base Munic do IBGE, Tesouro Nacional Transparente, Conselho Federal de Administração e Tribunal Superior Eleitoral. Os dados, que são as variáveis independentes deste estudo, foram representativos das seguintes dimensões, com o respectivo período: Produto Interno Bruto *per capita*; Dívida Consolidada; Receitas próprias e despesas com pessoal; Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal de Educação; Constructo de Transparência (Portal da Transparência; Atuação e Atividades de controle interno em Transparência, Prevenção e Combate à Corrupção); Qualidade da informação contábil e fiscal; Governança; Contabilidade; Sexo, Escolaridade e Idade do Prefeito das eleições, Ideologia Partidária e Estrutura em Tecnológica da Informação.

3.2.2 Operacionalização e Análise dos dados para os fatores explicativos

Para as análises quantitativas deste estudo foi utilizado o *software* STATA: Statistic/Data Analysis 14.0. Para a operacionalização dos fatores explicativos para o IEIPSAS foi realizada uma regressão linear múltipla, com *Ordinary Least Squares* (OLS) e também robustamente pelo método *Tobit*, que considera valores truncados, ou seja, as variáveis dependentes possuem um intervalo definido de variação de seus valores (aqui, o IEIPSAS varia de 0 a 1). Aditivamente, estatísticas descritivas foram utilizadas para a exploração das condições do IEIPSAS nos municípios analisados.

No Quadro 3 estão apresentados no Painel A um resumo das variáveis, com ano e local de coleta. No Painel B demonstram-se as fundamentações teóricas e o sinal com a relação esperada com o índice de estágio de adoção das IPSAS.

Quadro 3: Fatores intuicionais relacionados às IPSAS

PAINEL A				
Indicadores	Variáveis	Mensuração	Ano	Fonte
IPSAS	Índice de Estágio de Adoção das IPSAS (EIPSAS)	Somatório dos itens avaliados em conformidade com as normas IPSAS em relação aos itens totais do índice.	2020	Sítios dos portais de transparência das prefeituras, diários oficiais e tribunais de contas dos estados e do Tesouro Nacional.
	Log Produto Interno Bruto		2018	Instituto Brasileiro de

Indicadores Econômicos	<i>per capita</i> (PIBpc)	O PIB per capita representa a soma de todos os bens e serviços dividido pelo número de habitantes de uma determinada região.		Geografia e Estatística (IBGE)
	Log Dívida Consolidada (DC)	Corresponde à Dívida Consolidada referente a empréstimos ou financiamentos, dívida mobiliária, outras dívidas contratuais e não contratuais, parcelamento previdenciário, tributário, precatórios, e refinanciamento com a União.	2020	Sistema de Análise da Dívida Pública, Operações de Crédito e Garantias da União, Estados e Municípios (SADIPEM)
Indicadores Financeiros	Receitas Próprias (RP) em relação as receitas totais	Somatório de Impostos Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial e Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Taxas e Contribuições sobre a receita total.	2020	Tesouro Nacional
	Log Despesas com pessoal (DP)	Dispêndios realizados pelo setor público para custear ativos, inativos e pensionistas do setor público.	2020	Tesouro Nacional
Indicadores Sociais	Índice Firjan em Educação (IFE)	O índice Firjan é um estudo que acompanha anualmente o desenvolvimento socioeconômico de todos os municípios brasileiros na área de Educação.	2016	Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal
	Transparência (TRAN)	Variável composta pelo Portal da Transparência, Atuação e atividades de controle interno e transparência e Atuação e atividades de controle interno em prevenção e combate a corrupção.	2019	Base Munic
	Log Índice de qualidade contábil e fiscal dos municípios (QUAL)	Ranking da qualidade da informação contábil e fiscal.	2019	Secretaria do Tesouro Nacional
Indicadores Políticos, Característica do gestor e do setor público	Governança (GOV)	O IGM-CFA consiste em uma métrica da governança pública nos municípios brasileiros a partir de três dimensões: Finanças, Gestão e Desempenho.	2020	Sistema CFA (Conselho Federal de Administração)
	Contabilidade (CON)	<i>Dummy</i> de atuação e atividades de controle interno em contabilidade.	2019	Base Munic
	Ideologia Partidária (IP)	<i>Dummy</i> de Partido Político do prefeito.	2016	Tribunal Superior Eleitoral
	Idade do Gestor (IG)	Idade dos prefeitos.	2016	Tribunal Superior Eleitoral
	Nível educacional (NE)	<i>Dummy</i> de Nível de escolaridade dos prefeitos.	2016	Tribunal Superior Eleitoral
	Sexo do Gestor (SE)	<i>Dummy</i> de Sexo dos prefeitos.	2016	Tribunal Superior Eleitoral Bolognesi, Ribeiro e Codato (2021)
Tecnologia	Estrutura em Ti (TI)	<i>Dummy</i> referente a existência de uma estrutura organizacional para a área de Tecnologia da Informação e Comunicação.	2019	Base Munic
PAINEL B				

Indicadores	Variáveis	Explicação Conceitual	Relação Esperada
Indicadores Econômicos	Log Produto Interno Bruto per capita (PIBpc)	Os estudos de Callegário (2015) e Sellami e Gafsi (2017) demonstraram uma relação positiva de aspectos econômicos com a implementação das IPSAS. Especificamente, a relação do PIB com a qualidade dos demonstrativos contábeis (SILVA, 2019).	+
	Log Dívida Consolidada (DC)	O endividamento apresenta uma relação com a implementação de normas que priorizem demonstrativos de maior qualidade. Isto ocorre, pois a contabilidade se torna uma ferramenta de garantia da assistência financeira (ARAÚJO; SOUZA, 2020; BOOLAKY et al., 2019; MANINI, 2019; SASSO, 2017).	+
Indicadores Financeiros	Receitas Próprias (RP) em relação as receitas totais	Em estudo realizado na Nigéria, revelou-se que 80% dos entrevistados afirmaram que as receitas são melhores contabilizadas pelas IPSAS, sendo um processo de incentivo a transparência e responsabilidade ao setor público, minimizando a chance de fraudes, com transações irregulares e a inflação de receitas (ABIMBOLA; KOLAWOLE; OLUFUNKE, 2017).	+
	LOG da Despesas com pessoal (DP)	A adoção do regime de competência proporciona a transparência quanto aos bens e despesas alocados em cada programa, sendo um mecanismo de participação popular e controle social, reforçando o conceito de democracia (BORGES et al., 2010).	-
Indicadores Sociais	Índice Firjan em educação (IFE)	Choi e Meek (2005) e Nobes (1998) afirmaram que fatores sociais, como o nível educacional, podem influenciar favoravelmente às diferentes práticas contábeis nos países.	+
	Transparência (TRAN)	O Brasil é considerado democracias representativas, exercem uma maior demanda por responsabilização e transparência, com o aumento da abertura do governo com seus cidadãos e possível incentivo das normas, que priorizam uma maior divulgação dos dados (CHAN, 2006). Além disso, o estudo de Nascimento (2019) demonstrou um aumento na transparência das notas explicativas do âmbito federal do Brasil.	+
	Log Índice de qualidade contábil e fiscal dos municípios (QUAL)	Estudos como os de Ademola et al. (2017), Ambarchian e Ambarchian (2020), Cuadrado-Ballesteros, e Bisogno (2020) e Sellami e Gafsi (2019) demonstram efeitos positivos com a implementação das normas, promovendo melhorias qualitativas nos demonstrativos contábeis.	+
Indicadores Políticos,	Governança (GOV)	O desenvolvimento de normas contábeis é considerado um campo técnico e político, visto que busca aproximar as partes envolvidas, ao unir os “especialistas” no tema com os interesses dos políticos (NEVES; GOMEZ-VILLEGAS, 2020). O conceito também apresenta relação com <i>accountability</i> , controle interno e responsabilização dos agentes (CAMPOS, 1990; PINHO; SACRAMENTO, 2009).	+
	Contabilidade (CON)	O município com um sistema de contabilidade com atividades de controle interno, com mudanças para o regime de competência e práticas gerenciais, com	+

Característica do gestor e do setor público		programas de medição de desempenho estão sendo implementadas pelos países adotantes das normas (ADBULKARIM; UMLAI; AL-SAUDI, 2020).	
	Ideologia Partidária (IP)	Kühl (2017) afirma que a qualidade da informação contábil diverge quando os gestores são partidos de direita ou esquerda.	“?”
	Idade do Gestor (IG)	Os profissionais com mais anos de experiência e com idade avançada estariam apresentando maiores dificuldades na implementação das IPSAS (SASSO, 2017).	“?”
	Nível educacional (NE)	Estudos como o Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2020) e Abu Haija, Alqudah, Aryan e Azzam (2020) demonstram a implementação das IPSAS com a escolaridade ou qualificação profissional dos envolvidos no processo de adoção.	+
	Sexo do Gestor (SE)	Estudo desenvolvido por Silva (2017) no Brasil, verificou que a variável sexo influencia no comportamento dos operadores, em relação a preparação de algo inovador, como as IPSAS. Os autores demonstraram que o comportamento feminista demonstrou características de serem menos ambiciosos e competitivos, sendo necessários para implementação dessas normas.	“?”
Tecnologia	Estrutura em TI (TI)	As IPSAS são normas consideradas uma inovação para o setor público e necessitam de suporte tecnológico para sua permanência, sendo necessário apoio orçamentário para adquirir <i>software</i> e <i>hardware</i> para os sistemas contábeis (CHAN, 2006; ISMAEL; SIRAJ; BAHARIM, 2018).	+

Fonte: Elaborado pela autora.

Por sua vez, após as definições do modelo, ele é apresentado na equação abaixo:

$$IEIPSAS_i = \beta_0 + \beta_1 PIBpc_i + \beta_2 DC_i + \beta_3 RP_i + \beta_4 DP_i + \beta_5 IFE_i + \beta_6 TRAN_i + \beta_7 QUAL_i + \beta_8 GOV_i + \beta_9 CON_i + \beta_{10} IP_i + \beta_{11} ID_i + \beta_{12} NE_i + \beta_{13} SEX_i + \beta_{14} TI_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

Sendo:

β_0 = Coeficiente Angular; estimados;

β = Parâmetros;

ε = Termo de Erro da regressão.

As siglas das outras variáveis estão explicadas no Quadro 3.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Descrição do Estágio de Adoção das IPSAS pelos Municípios da Amostra

Inicialmente, com a proposta do índice, realizou-se uma análise descritiva, com valores de média, desvio-padrão, máximo e mínimos do índice de estágio de adoção das IPSAS. Na Tabela 1 estão demonstrados os valores. Além do mais, elaborou-se o histograma e percebeu-se a distribuição normal dos dados, conforme Figura 2.

Tabela 1: Análise descritiva dos dados de estágio de adoção das IPSAS

Variáveis	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
Índice	0,35141	0,15117	0,01898	0,81862

Fonte: Dados da Pesquisa.

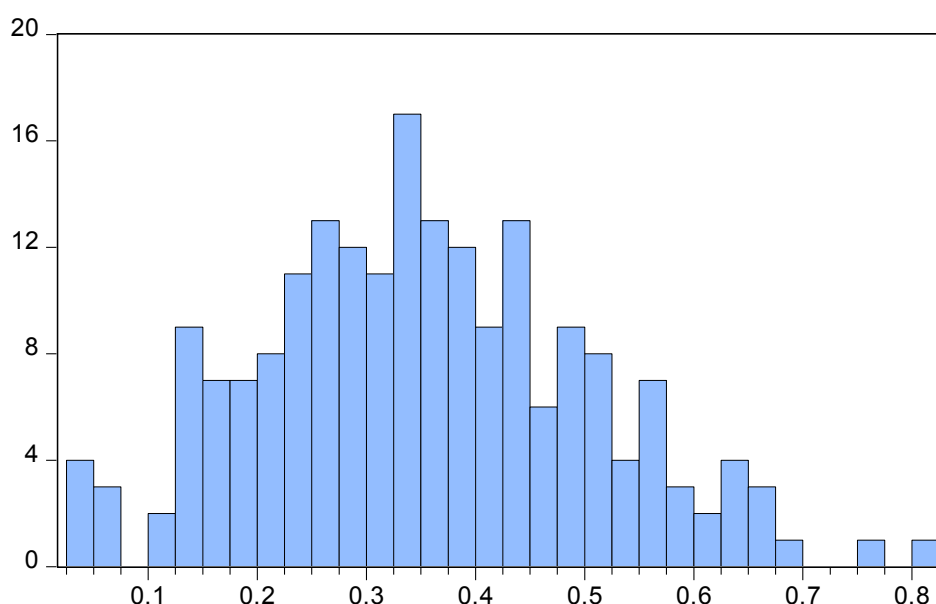


Figura 3: Distribuição dos dados dos índices dos municípios

Fonte: Elaborado pela autora.

Em relação à média, percebeu-se que o estágio de adoção das IPSAS nos municípios brasileiros foi baixo (0,351418), ou seja, nas prefeituras da amostra o caminho é gradual ou ainda de não adesão nos demonstrativos dos padrões internacionais. O prazo final para adoção das IPSAS é em 2023, mas muitas normas deveriam estar implementadas (NBC TSP estrutura conceitual e NBC TSP 01 a 15) antes de 2020, ano de análise. Este fato, pode estar relacionado com a presença de regras informais (habitualização), costumes do setor público, que impedem a realização das mudanças, promovendo uma resistência às normas (BASKERVILLE; GROSSI, 2019). Além disso, também pode estar vinculado à ausência de fiscalização, uma vez que, os órgãos dos municípios brasileiros são aqueles que menos realizam auditoria ou controle

contábil, apesar da existência dos Tribunais de Contas dos Estados que podem exercer esse papel de controle nas unidades municipais (MARQUES; BEZERRA FILHO; CALDAS, 2020).

O desvio padrão foi de 0,15117 e o coeficiente de variação foi de 43%, ou seja, existem diferenças entre os municípios em relação ao estágio de adoção das IPSAS. Este aspecto pode estar relacionado a capacidade institucional de cada prefeitura, no qual aspectos políticos (o incentivo de gestores), aspectos econômicos (o investimento em capacitação e estrutura tecnológica) e aspectos culturais e sociais (referentes a aceitação das normas) podem justificar porque um município está mais avançado do que o outro em relação à convergência, harmonização internacional (BASKERVILLE; GROSSI, 2019; CHAN, 2006; HYNDMAN et al., 2011; MNIF; GAFSI, 2020). Na Figura 3, a dispersão do IEIPSAS é confirmada, com a variabilidade dos processos contábeis de reforma nas cidades analisadas.

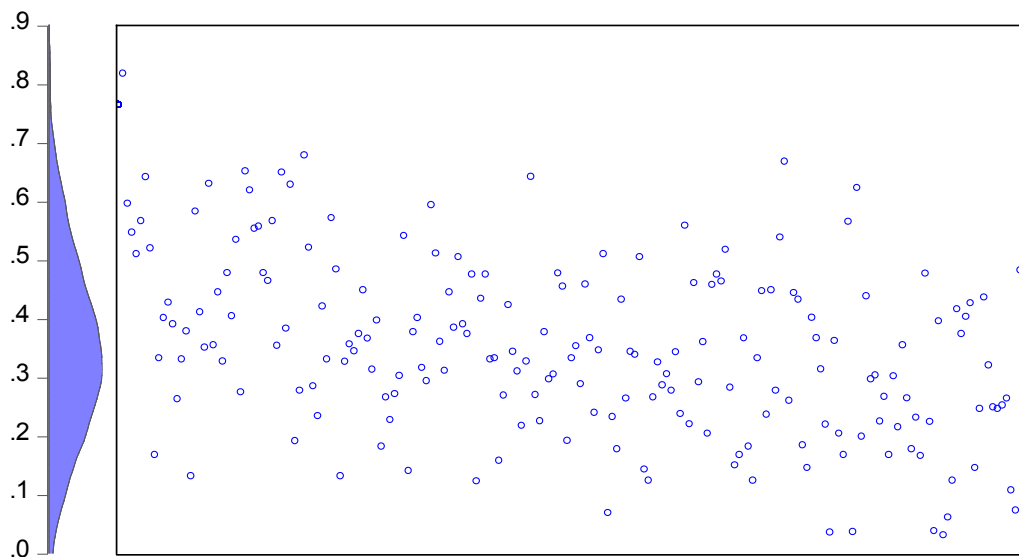


Figura 4: Dispersão do IEIPSAS proposto

Legenda: *: Eixo y: valores dos índices; Eixo x: municípios Fonte: Elaborado pela autora.

Entre os objetivos da criação das IPSAS está a padronização dos demonstrativos contábeis (AMOR; AYADI, 2019). No âmbito estadual, percebe-se que ela está mais avançada, como citado no estudo de Castro (2016), no qual a média de divulgação foi de 76% de acordo com as exigências estabelecidas pelas NBCASP e o MCASP para o exercício de 2014. No entanto, o âmbito municipal apresenta as maiores dificuldades, confirmando os achados de Araújo e Souza (2020) e Lima e Lima (2019), em que os desafios consistem na ausência de pessoal qualificado para utilização de padrões contábeis mais sofisticados, para o

reconhecimento e mensuração das operações contábeis (MATA; MUNIZ, 2021; ZITKOSK; LIMA, 2020).

Os valores máximos do índice corresponderam aos municípios de Rio de Janeiro (0,818) e São Paulo (0,76), os demais foram pontuados abaixo de 0,70. Para ilustrar este resultado, o documento que envolve a prestação de contas do Rio de Janeiro contém 970 páginas, com um rigor de detalhes e informações enumeradas no sumário, o que facilita a leitura. Foram apresentados todos os demonstrativos contábeis (Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido) juntamente com as notas explicativas. Outrossim, também foram evidenciadas as informações financeiras sobre autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista que estão situadas na cidade. Os itens que o município perdeu pontos referem-se a não divulgação de políticas ou procedimentos contábeis sobre receitas sem e com contraprestação, determinação do valor, gastos e obrigações sobre propriedade para investimentos, redução ao valor recuperável (imobilizado e intangível) e notas explicativas dos fluxos de caixa e das mutações do patrimônio líquido.

O relatório paulista contém 68 páginas e apresenta todos os demonstrativos contábeis obrigatórios, seguidos por notas explicativas. A estrutura do documento, com a separação por tópicos, facilita a leitura e a interpretação dos dados. Muitos outros, como por exemplo, os municípios de Barreiras, Belford Roxo, Campo Grande e Mossoró não apresentaram sumário em seus relatórios e compilaram os demonstrativos em formato de imagem, o que dificulta a busca de uma informação específica por todo o documento. Os itens que São Paulo omitiu referem-se as receitas com e sem contraprestação, passivo contingente, propriedade para investimentos, ativo intangível, adoção do regime competência em todas as operações contábeis, informações sobre contratos de concessão pública, planos de benefícios e regime e critério no orçamento aprovado.

Sobre os maiores valores dos índices obtidos, ambos de capitais da região Sudeste, este resultado pode estar relacionado com a capacidade institucional, pois os novos padrões exigem investimentos, capacidade técnica e tecnológica, suporte de gestão e interação com diversas áreas do governo (SASSO; VARELA, 2020). Assim, unidades municipais como Rio de Janeiro e São Paulo são duas grandes metrópoles do país e lideram altos valores de PIB, apresentando maiores recursos financeiros e por consequência uma melhor estrutura institucional em relação à adoção das IPSAS (LENCIONI, 2008; CHAN, 2006; POLZER; GARSETH-NESBAKK; ADHIKARI, 2019).

Este resultado vai ao encontro também da pesquisa de Cruz et al. (2011), indicando que as melhores condições socioeconômicas tendem a promover maior nível de transparência por parte dos municípios. Isto ocorre devido a melhores condições financeiras de investimento em transparência e *accountability*. Existem pressões para demonstrativos de maior qualidade (em convergência com as IPSAS) sobre os grandes centros que realizam muitas transações econômicas, empréstimos com outras entidades (Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal e Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social) e altos valores de transferências dos governos federais e estaduais (ARAÚJO; SOUZA, 2020; SASSO, 2017).

O valor mínimo do índice corresponde ao município de Ilhéus, Bahia. O site da prefeitura ou o portal da transparência não apresentaram os demonstrativos contábeis e as informações foram encontradas no site do Tesouro Nacional com o Balanço Anual. No entanto, neste balanço não são apresentados demonstrativos como o Balanço Financeiro, Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Além disso, o município não evidenciou as notas explicativas. Outros 54 municípios apresentaram somente o Balanço Anual no site do Tesouro Nacional, não divulgando todos os demonstrativos no portal da transparência. Ainda sobre as deficiências de informações para o IEIPSAS, o município de Montes Claros divulga os dados em planilhas do Excel e quando o documento é aberto, os números não estão formatados, o que impede a compreensão do demonstrativo. Sobre isso, discorre-se que o Brasil possui muitas dificuldades em relação a transparência pública, com deficiências na divulgação obrigatória e baixa aderência de práticas de evidenciação voluntária. As IPSAS objetivam maior transparência e *accountability*, mas desde a sua implementação poucas mudanças em relação a uma melhor divulgação dos dados têm ocorrido e por consequência dificultam o acesso à informação e a verificação da adoção das normas (ABDALA; TORRES, 2016; ALVES et al., 2021; BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015).

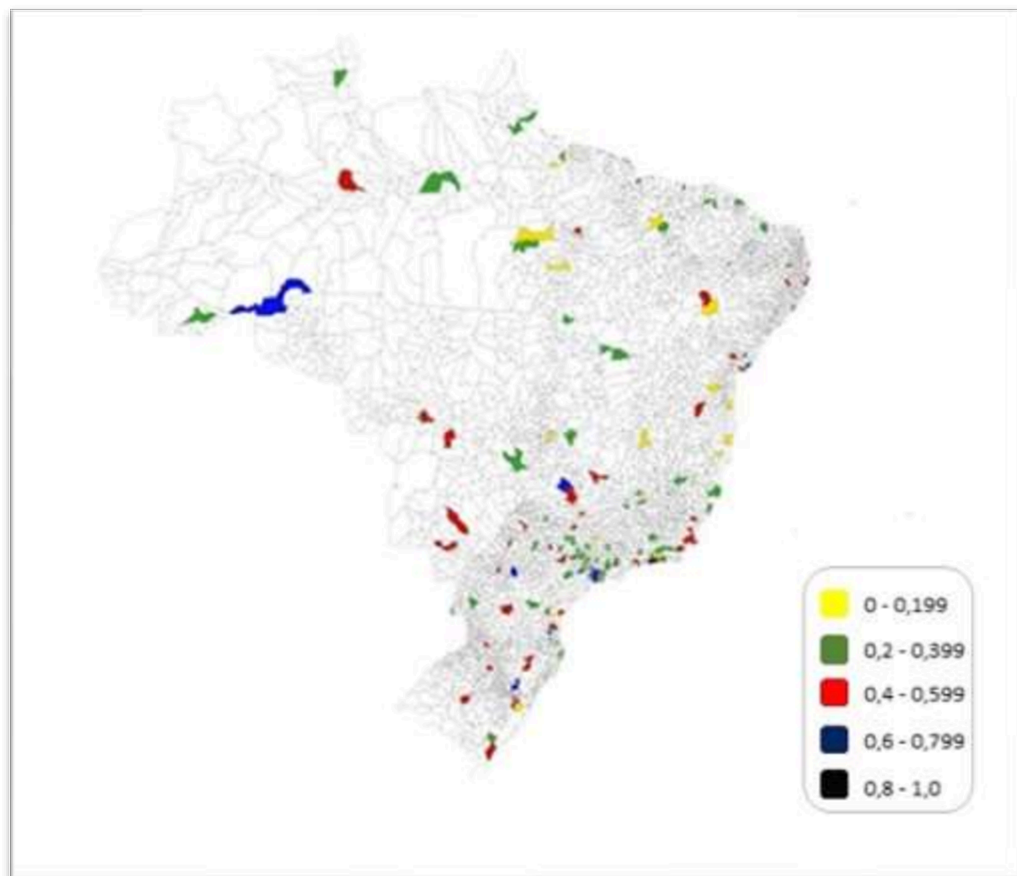
Além dos máximos e mínimos do IEIPSAS, na Tabela 2, são apresentados os intervalos de valores e a concentração de municípios em cada um deles (os valores do IEIPSAS de todos os municípios estão no Apêndice 1). Em meios gerais, há grande participação de unidades municipais com escores inferiores a 0,60. Constatou-se que entre os intervalos houve diferenças estatísticas e que a dispersão é maior para aqueles municípios com índices variando de 0,40 a 0,60 – isso é explicado por conter unidades municipais capitais, como Belo Horizonte, Fortaleza, Manaus e Recife, e não capitais.

Tabela 2: Distribuição de municípios por intervalos do índice

Intervalos de Valores	Qtdade. de municípios	%	Média	Desvio Padrão	Erro do Desvio
[0; 0,2)	32	16	0,132590	0,050080	0,008853
[0,2; 0,4)	97	48,5	0,304847	0,054052	0,005488
[0,4; 0,6)	59	29,5	0,482412	0,055571	0,007235
[0,6; 0,8)	11	5,5	0,654764	0,040938	0,012343
[0,8; 1)	1	0,5	0,818627	-	-
Total	200		0,351482	0,151039	0,010680
Métodos	Df	Valor	Probabilidade		
Anova F-test	(4,195)	350,6625	0,0000		

Legenda: [: O número não está dentro do intervalo.); O número está dentro do intervalo. Fonte: Dados da pesquisa.

Como forma de exemplificação, na Figura 5 são apresentadas as cidades brasileiras analisadas de acordo com os intervalos.

**Figura 5:** Estratos de adoção do IEIPSAS nos 200 municípios brasileiros

Fonte: Elaborado pela autora.

Acredita-se que os baixos valores do índice de estágio de adoção das IPSAS ocorrem, pois, muitos municípios não apresentaram notas explicativas, mais especificamente 140 prefeituras. Vale mencionar que a falta das notas explicativas traz a incompletude informacional, uma vez que muitos esclarecimentos e exigências contábeis sobre mensuração

e avaliação de estoque, imobilizado, intangível, contratos de serviços públicos, custos de empréstimos, benefícios a empregados, a exemplo, são divulgados nelas. A NBC TSP 11 estabelece que as notas explicativas são partes integrantes dos demonstrativos contábeis, se tornando necessárias para maior compreensibilidade das informações públicas (PINCCOLI; KLANN, 2015). Portanto, este documento é um importante instrumento de controle social, ao proporcionar transparência dos demonstrativos contábeis.

Não basta apenas divulgar as notas explicativas, torna-se necessário que a sua elaboração seja de qualidade. O estudo de Abreu e Bezerra Filho (2020) demonstrou que 56% das capitais não apresentam informações que é de natureza obrigatória, segundo as normas brasileiras e que os entes que apresentaram notas explicativas demonstraram evidenciações incipientes, com pouca adequação aos dizeres lícitos. Neste estudo, percebeu-se um aumento na elaboração delas, com 61% das capitais apresentando-as, com exceção de Maceió, Teresina, João Pessoa, Cuiabá, Belém, Florianópolis, Palmas, Rio Branco, São Luís e Macapá.

No entanto, muitos municípios apresentaram notas explicativas reduzidas como o município de Pelotas, RS, com somente três páginas, além de Taubaté, SP, com quatro páginas e Mogi das Cruzes, SP com cinco páginas. Nestes documentos são destacados somente algumas informações pontuais, que se resumem prioritariamente ao Balanço Patrimonial. A Demonstração do Patrimônio Líquido não foi citada por nenhum dos três documentos e a Demonstração do Fluxo de Caixa foi mencionada por Pelotas com somente uma informação “Os valores de restos a pagar pagos foram adicionados ao grupo de Outras Despesas”. Dessa forma, detalhes sobre a utilização do método direto ou indireto e sobre a separação em contas operacionais, de investimento e financiamento não foi mencionada.

Em uma análise de aspectos particulares dos itens avaliados, destaca-se a NBC TSP 01 (IPSAS 23 - Receita de transação sem contraprestação). Ela foi pouco utilizada nos demonstrativos contábeis das prefeituras, especialmente o item referente a divulgação da base de mensuração do valor justo no ingresso de recursos de receitas de transações sem contraprestação. Ele não foi atendido por nenhum município e as políticas contábeis para o reconhecimento das receitas sem contraprestação foi divulgada por apenas sete municípios.

Destaca-se que os itens referentes a propriedade para investimento e passivo contingente foram pouco aplicáveis às prefeituras, mas quando empregados, não eram demonstrados de acordo com a legislação. Dessa forma, 191 municípios não possuem propriedade para investimento e os nove municípios restantes não divulgaram se utilizaram o método de custo ou justo na determinação do valor contábil e as obrigações contratuais na construção, reparo ou melhoria da propriedade. Já o passivo contingente foi aplicado por 10 municípios, mas somente

seis divulgaram os efeitos do passivo contingente, quatro evidenciaram a indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade do passivo contingente e dois demonstraram a possibilidade de reembolso.

Como exemplo, São Paulo possui uma conta denominada de provisão para contingentes cíveis no valor de R\$96,794,765,18, sendo R\$44,006,872,57 de curto prazo e R\$52,787,892,61 de longo prazo. No entanto, o município afirma que a evidenciação dos passivos contingentes ainda está em estudo e nas notas explicativas consta que o Sistema Integral de Ações Judiciais do município não dispõe de funcionalidades que permitam o registro contábil dos passivos contingentes. Já o município do Rio de Janeiro, destaque nesta pesquisa, descreveu que os passivos contingentes não foram registrados como provisões por não demonstrarem uma possibilidade de desembolso futuro, mas em conformidade com a NBC TSP 03 estão evidenciados nas notas explicativas, no qual são descritos o que levou a ocorrência do passivo contingente, seus valores e sua classificação como chances possíveis, prováveis ou remotas de se efetivarem.

Outro aspecto que chama atenção consiste na elaboração dos demonstrativos contábeis de acordo com o regime de competência. Somente 18 municípios relataram em suas notas explicativas utilizar o regime como critério para as políticas contábeis e 20 municípios afirmaram que somente algumas contas contábeis foram elaboradas segundo ele - sendo que uma das primeiras ações de convergência das normas foi a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, com a introdução do regime de competência (BRASIL, 2008). Os estudos demonstraram que este regime é caracterizado como um sistema moderno e transparente, sendo as novas tendências da *New Public Management*, uma vez que o regime de caixa apresenta falhas em medições de desempenho, opacidade das finanças públicas e uma imagem irreal da posição financeira da entidade (AMOR; AYADI, 2019; PIGATTO et al,2010; SELLAMI; GAFSI, 2019; THANH; THUY, 2020). Menciona-se que muitas prefeituras podem estar utilizando o regime de competência, mas como não apresentaram as notas explicativas, os usuários da informação não conseguem identificar a adoção ou não pelos demonstrativos,

Em uma última análise, na Tabela 3 estão apresentados os demonstrativos contábeis que são publicados pelos municípios brasileiros analisados.

Tabela 3: Percentual de divulgação dos demonstrativos contábeis da amostra

Demonstração Contábeis	Índice (%)
Balanço Patrimonial	100
Balanço Orçamentário	100
Demonstração das Variações Patrimoniais	100
Balanço Financeiro	65,5
Demonstração do Fluxo de Caixa	46,5
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	24,5

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os demonstrativos contábeis Balanço Patrimonial, Balanço orçamentário e Demonstração das Variações Patrimoniais foram apresentados por todas as cidades, seguindo a padronização do balanço Anual do Tesouro Nacional. Os demais demonstrativos, como o balanço financeiro foi divulgado por apenas 131 municípios (65,5%), a demonstração do fluxo de caixa por 93 cidades (46,5%) e a mutações do patrimônio líquido por somente 49 municípios (24,5%). As normas NBC TSP 11 e NBC TSP 12, referentes a obrigatoriedade destes documentos, possuem data de vigência no dia 01 de janeiro de 2019 e por isto deveriam estar sendo utilizadas pelas prefeituras.

Todas as Demonstrações do Fluxo de Caixa foram elaboradas pelo método direto seguindo a orientação da NBC TSP 12 (IPSAS 2). O método indireto se inicia pelo lucro e por isto se torna complexo a mensuração para o setor público, porque os governos redistribuem as riquezas por diferentes motivos sociais e econômicas. Neste sentido, diferente do âmbito privado, as instituições públicas utilizam “o resultado” para satisfazer as necessidades da sociedade (GRATERON, 1999). Dessa forma, diante da complexidade na medição deste “lucro público”, incentiva-se o método direto.

Com o exposto, acredita-se que o estágio de adoção das IPSAS nos municípios brasileiros está longe de ser considerado ideal, baseando-se em uma lógica gradual, como se esperava. Existem desafios, como por exemplo, a dificuldade em relação a transparência dos dados. Muitos portais estão desabilitados e o acesso aos demonstrativos não é rápido e fácil. Com isso, confirmam-se os estudos de Avelino et al. (2014); Costa, Leite e Campos (2014); Costa et al, (2020), e Alves et al. (2021), que relataram sobre as deficiências da transparência no Brasil. As IPSAS objetivam aumentar a exposição dos dados e a melhoria da prestação de contas, mas está sendo adotada de forma gradual e espera-se que nos próximos anos maiores mudanças ocorram em relação a divulgação dos dados contábeis.

Além disso, existem diferenças institucionais, especialmente em relação à capacidade técnica e tecnológica, que impedem uma melhor concretização das normas internacionais. Implementar uma normativa ocasiona custos relacionados à educação contábil, treinamento, auditoria e atualizações de TI (SELLAMI; GAFSI, 2019). Por exemplo, o relatório do Rio de

Janeiro que obteve melhor nota, apresenta uma lista com mais de 80 membros de coordenadores, gerentes, equipe de subcontroladoria e responsáveis pela contabilidade, no qual podem auxiliar nas mudanças promovidas com a adoção das NBC TSP, mas muitos outros municípios não apresentam esta mesma estrutura.

O registro contábil e o controle interno são interferidos pelas características próprias, como cultura, regulação e economia (FRAGOSO et al, 2012). A divergência entre a adoção ocorre em países, como por exemplo, as diferenças significativas na conformidade das IPSAS nos governos da África Subsaariana. Mesmo com os esforços para reformar a contabilidade pública, muitos países africanos são incapazes de garantir o fiel cumprimento das normas pela ausência de recursos financeiros públicos, infraestrutura de gestão e pessoal qualificado (SELLAMI; GAFSI, 2019). No Brasil, estes desafios também estão ocorrendo nos municípios, no qual muitos, a exemplo de Aquiraz, Horizonte, Maracanaú e São Gonçalo do Amarante, afirmaram não estar preparados para aplicação das normas (MOURA; NASCIMENTO; VIOTTO, 2021).

As dificuldades estruturais são somadas as características culturais, no qual a contabilidade com enfoque orçamentário se faz presente. Por exemplo, 37 municípios divulgaram o regime orçamentário e apenas 18 fizeram menção à utilização do regime de competência nas contas patrimoniais. Neste sentido, percebe-se a habitualização de costumes nas políticas contábeis que impedem uma melhor concretização da adoção. Assim, estas barreiras podem impedir melhores resultados de adoção das IPSAS e torna-se necessário a realização de medidas e políticas para fortalecer o sistema de educação contábil, promovendo maior profundidade e conhecimento das normas exigidas.

4.2 Fatores explicativos ao Estágio de Adoção das IPSAS

Esta seção tem o objetivo de apresentar de que forma as variáveis explicativas influenciam no estágio de adoção das IPSAS. Em um primeiro momento, foi realizada uma análise descritiva dos dados e dos coeficientes de correlação. Posteriormente são apresentados os modelos, com teste de validação dos resultados.

4.2.1 Análise descritiva dos dados

Inicialmente, realizou-se a análise descritiva das variáveis independentes do estudo. Como forma de facilitar o entendimento. Na Tabela 4, são demonstrados os valores das médias, desvio-padrão e valores máximos e mínimos dos indicadores econômicos, financeiros, sociais, políticos e tecnológicos como indutores (ou não) ao estágio de adoção das IPSAS.

Tabela 4: Estatística Descritiva das variáveis explicativas da amostra

Variáveis	Média	Desvio-Padrão	Mínimo	Máximo
PIBpc	4,5036	0,2362926	3,94	5,27
DC	8,975505	1,031492	6,91	12,84
RP	0,2120949	0,0874874	0,0055436	0,5105388
DP	3,1994	0,1829975	1,78	3,7
IFE	0,8112275	0,1039427	0,593	1
TRAN	0,975	0,1565167	0	1
QUAL	3,6232	1,505115	1,59	5,39
GOV	6,089	1,030693	2,37	8,11
CON	0,765	0,4250628	0	1
ESQ	0,16	0,367526	0	1
DIR	0,75	0,4340993	0	1
IG	51,295	11,34422	26	83
NE	0,815	0,389272	0	1
SE	0,07	0,2557873	0	1
TI	2,6	0,7298379	1	3

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar os dados, percebe-se que a média do PIB *per capita* nos maiores municípios brasileiros foi alta, com um baixo desvio padrão (confirmando-se com o pequeno coeficiente de variação de 5,2%). Isto indica, uma semelhança econômica entre a quantidade de bens e serviços produzidos pelos 200 maiores municípios do país. Esta característica se torna importante, pois grandes entes apresentam melhores condições econômicas e financeiras, com mais recursos tecnológicos e humanos para a adoção das IPSAS (RODRIGUES; CRAING, 2006; BOOLAKY; MIROSEA; OMOTESO, 2019). Outro aspecto econômico refere-se a dívida consolidada líquida, com uma média de 8,97 (em termos financeiros é de R\$ 170.002.928.166.82), demonstrando que todas as prefeituras possuem passivos, referentes a empréstimos e financiamentos a serem pagos, com maior destaque para a cidade de Alvorada (RS) que apresentou valor máximo e o município de Abaetetuba (PA) com valor mínimo.

Em relação a receita própria, a produção de impostos como ISS, ITBI, IPTU, Taxas e Contribuições sobre a receita total, apresentou uma média de 21%, com poucas variações entre os municípios, exposto pelo baixo desvio-padrão. Os valores máximos decorrem de grandes centros, como a cidade de São Paulo (SP) e o valor mínimo refere-se ao município de Carapicuíba (SP). Já a despesa com pessoal apresentou uma média alta, próximo ao valor máximo, que corresponde ao município de Macaé (RJ) e valor mínimo de Nossa Senhora do Socorro (SE). Estes tipos de despesas são as mais onerosas para o setor público e o precisam ser regulamentadas (e controladas) para que não ocorra um alto endividamento nas contas públicas (MEDEIROS; ALBUQUERQUE; TAVARES, 2017).

O índice Firjan em educação e a variável transparência apresentaram uma média alta, no qual os 200 maiores municípios brasileiros possuem um bom desenvolvimento

socioeconômico na área educacional e com ferramentas e ações de transparência. Com o portal da transparência, podem promover atividades de controle interno e prevenção e combate à corrupção. Já a variável qualidade dos demonstrativos contábeis e fiscais manifesta uma dispersão um pouco maior em comparação com as outras variáveis, indicado que existem grandes diferenças na consistência dos dados fiscais e contábeis enviados pelos entes para o Siconfi. Isso afeta a comparabilidade entre os entes subnacionais.

A média da variável governança foi alta e com baixo desvio padrão, ou seja, os municípios brasileiros estão apresentando características semelhantes relacionados às finanças, gestão e desempenho público. Isto também ocorre, com a variável contabilidade no qual a média foi alta, mas o desvio padrão também, demonstrando uma dispersão entre os municípios em atividades de controle interno.

Na caracterização dos gestores públicos, percebe-se uma maior predominância de partidos de direita (75%) em relação à esquerda (16%). A idade média dos prefeitos dos 200 maiores municípios do Brasil é de 51 anos e com um alto nível de escolaridade, pois os municípios com nota 1 representam prefeitos com curso superior completo e a média foi de 81,5%. Além disso, existe uma maior predominância de prefeitos homens liderando os municípios, correspondendo a 93% da amostra. Por sua vez, a estrutura em TI obteve nota média alta de 2,6, sendo adequada para implementação das IPSAS nos municípios (CHAN, 2006; ISMAEL; SIRAJ; BAHARIM, 2018).

A seguir, é apresentada na Tabela 5 a Matriz de Coeficiente de Correlação, no qual se torna possível identificar algumas considerações preliminares com relação as variáveis em estudo, ao analisar os sinais, intensidades e significâncias estatísticas das variáveis aos pares.

Tabela 5: Matriz de Coeficiente de Correlação das variáveis do estudo

	IPSAS	PIBpc	DC	RP	DP	IFE	TRAN	QUAL	GOV	COM	ESQ	DIR	IG	NE	SEX	ETI
IEPSAS	1,000															
S																
PIBpc	0,340*	1,000														
DC	0,269*	0,111	1,000													
RP	0,386*	0,456*	0,351*	1,000												
DP	0,288*	0,650*	0,130	0,385*	1,000											
IFE	0,180*	0,529*	0,062	0,414*	0,364*	1,000										
TRAN	0,110	0,091	-0,154*	0,118	0,055	0,005	1,000									
QUAL	0,296*	0,076	0,256	0,324*	0,013	0,004	0,033	1,000								
GOV	0,312*	0,169*	0,080	0,364*	0,117	0,547*	0,117	0,229*	1,000							
CON	0,013	0,030	-0,055	0,025	-0,032	-0,102	0,230*	0,032	-0,074	1,000						
ESQ	0,083	0,006	0,046	0,028	-0,034	-0,010	0,089	-0,055	-0,018	-0,015	1,000					
DIR	-0,068	-0,035	0,006	0,003	0,066	0,021	-0,047	-0,017	0,115	-0,020	-0,755*	1,000				
IG	0,002	0,016	0,001	-0,033	0,058	0,004	-0,060	-0,080	-0,056	-0,067	-0,184*	0,234*	1,000			
NE	0,018	0,061	-0,029	0,036	0,064	0,039	0,003	0,033	0,129	0,009	-0,037	0,022	-0,000	1,000		
SE	-0,093	-0,119	0,039	-0,045	-0,045	-0,122	0,043	-0,049	0,013	0,059	-0,066	0,113	0,024	-0,020	1,000	
TI	0,145*	0,098	0,067	0,072	0,015	0,066	0,088	0,086	0,157*	0,137	0,069	-0,092	0,069	-0,076	0,043	1,000

Legenda: *significativa a 5%. **Fontes:** Dados da pesquisa.

É possível identificar a existência de correlações do índice EIPSAS com as variáveis PIB *per capita*, dívida pública, receita própria, despesa com pessoal, índice Firjan em educação, qualidade da informação contábil e fiscal, governança e estrutura de TI. Ademais, as correlações foram baixas entre as variáveis independentes, ratificando-se a inexistência de multicolinearidade como percebido nos valores do *Variance Inflation Factor* (VIF).

4.2.2 Discussão dos resultados para a relação dos fatores explicativos e o IEPSAS

Após a análise descritiva e dos coeficientes de correlação, foi realizada a análise de regressão linear, como pode ser observado na Tabela 6.

Tabela 6: Relação entre IEIPSAS e fatores explicativos, *cross-section*

Variáveis	Coeficientes	Erro Padrão	t	Valor de p
Constante	-0,9806779	0,238768	-4,11	0,000
PIBpc	0,1462645	0,0598668	2,44	0,016**
DC	0,2014766	0,0101251	2,12	0,035**
RP	0,1890165	0,1405419	1,34	0,18
DP	0,964142	0,0685956	1,41	0,162
IFE	-0,3175612	0,1304482	-2,43	0,016**
TRA	0,0095515	0,0136542	0,70	0,485
QUA	0,0152593	0,0069558	2,19	0,030**
GOV	0,0420348	0,0122694	3,43	0,001***
COM	0,0014447	0,02298	0,06	0,950
ESQ	0,0147076	0,039576	0,37	0,711
DIR	-0,0212458	0,0343423	-0,62	0,537
IG	0,000737	0,0008602	0,86	0,393
NE	-0,114714	0,0242699	-0,47	0,637
SE	-0,487679	0,037084	-1,32	0,190
TI	0,0430277	0,062208	0,69	0,490
<i>R² ajustado</i>	0,3122	<i>Variável Dependente</i>	IEIPSAS	
<i>Prob. (F)</i>	0,0000			

***Significativa a 1%. **Significativo a 5%. *Significativo a 10%. Modelo corrigido pelos erros padrões robustos, com VIF médio de 1,61.

Fonte: Dados da pesquisa.

A primeira variável significativa e com relação positiva corresponde ao Produto Interno Bruto *per capita*, ou seja, um aumento na variação do PIB per capita leva a possibilidade de convergência mais completa às IPSAS nos municípios. Com este resultado não se rejeita H_1 e discorre-se que essas normas são consideradas inovações e que exigem investimento financeiro para um ambiente institucional com bons produtos de PIB. Mesmo que o processo considere os costumes e práticas diárias (habitualização), o setor público precisa desenvolver mudanças relacionadas ao investimento em pessoal qualificado e cursos de capacitação, além de equipamentos físicos, como *software* e *hardware* para os sistemas contábeis (CHAN, 2006; ISMAEL; SIRAJ; BAHARIM, 2018). Como destacado, Rio de Janeiro, apresenta um dos maiores valores de PIB no país e uma vasta equipe de profissionais ligados a contabilidade pública, liderando o índice de estágio de adoção das IPSAS.

Outro aspecto consiste nos municípios que investem em políticas públicas com o foco no desenvolvimento da economia e o aumento do PIB. Estes municípios apresentam maiores chances de implementar as IPSAS, visto que, seu objetivo consiste em promover melhores resultados, neste caso *accountables* e para a tomada de decisão, para o setor público. Ademais,

é de interesse do gestor que resultados favoráveis obtidos sejam transparentes por meio de normas contábeis. PIB alto e conhecido é uma forma de reeleição ou recondução de partido político.

Estudos como de Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016), e Ilie e Miose (2012), afirmaram que países “economicamente fortes” tendem a buscar, continuamente, aperfeiçoar as práticas contábeis para uma melhor qualidade da informação, com a implementação das IPSAS (AMOR; AYADI, 2019). Da mesma forma, isto ocorre em âmbito nacional, com as esferas do país, no qual municípios com maiores estruturas e capacidade de custear gastos com a sua estrutura, apresentam maior a divulgação em portais eletrônicos (AVELINO et al., 2014; BERNADO; REIS; SEDIYAMA, 2017). Por isto, o PIB *per capita*, que demonstra esta capacidade econômica do município, pode ser considerado um fator que interfere na construção de políticas contábeis referentes ao processo de adoção das IPSAS – isto é, desenvolvimento econômico é um elemento do ambiente institucional que leva a motivação de hábitos de regras formais adotadas.

A variável dívida consolidada líquida foi significativa e com sinal positivo, não se rejeitando H_2 . Demonstrou-se que quanto mais endividado o município (sua variação), maior é o estágio de adoção das IPSAS. Esta relação ocorre desde muitos anos, no qual muitos países com crise financeira necessitavam aperfeiçoar a qualidade dos demonstrativos contábeis e optavam pela implementação de normas mais transparentes (AMOR; AYADI, 2019). Os países da América Central que enfrentavam alto endividamento e déficits orçamentários decorrentes da crise de 1980, fizeram os governos realizar processos de ajustes estruturais, como forma de controlar os gastos públicos e reinserção na economia mundial. Dessa forma, diversas reformas começaram a serem realizadas com o objetivo de melhorias da administração financeira do setor público (ARAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPES-HERNANDEZ, 2016; LARGE, 2005).

O endividamento foi impulsionado pelo desejo de mudanças na contabilidade, mas também decorrente de pressões exteriores para construção de melhores demonstrativos contábeis. Como acontece com os países do Egito, Jordânia e Palestina, que apresentavam grandes dependências financeiras e foram obrigados a publicar os demonstrativos governamentais com um maior rigor de detalhes (AMOR; AYADI, 2019). No Brasil, isto também ocorreu, desde o início da República, no qual o aumento do endividamento gerou maior demanda da contabilidade por parte dos credores. Assim, este período foi marcado por inovações contábeis e pressões que exigiam um maior controle fiscal (AZEVEDO; PIGATTO, 2020).

Desde 2020, o país enfrenta uma crise financeira decorrente da Covid-19 e o fator endividamento se torna ainda mais evidente sobre o processo de implantação das IPSAS. No início do ano de 2020, no surgimento da pandemia no Brasil, os estados brasileiros aumentaram 55,56% o nível de endividamento (idem aos municípios), ocorreu redução na arrecadação tributária e aumento da dependência das transferências intergovernamentais (DOTTO et al., 2021). Com isto, a adoção das IPSAS apresenta relação com o endividamento no ano de 2020, pois a sua implementação pode promover o uso de uma contabilidade gerencial, que permite melhorar a gestão financeira em tempos de crise (BELLANCA; VANDERNOOT, 2013). Além disso, possibilita maior transparência dos recursos destinados a cada entidade para o enfrentamento da pandemia.

As IPSAS tiveram o endividamento como fator impulsionador para a sua adoção. Mesmo que os municípios brasileiros sejam limitados neste quesito pela LRF, não necessariamente, o ambiente institucional endividado por levar a hábitos ou costumes de mais evidencição (regras informais). O custo político de um município “quebrado” pode limitar a adoção de padrões como as IPSAS.

A variável Índice de Desenvolvimento Municipal em Educação apresentou uma relação negativa e significativa com o IEIPSAS, se rejeitando H₄. Este resultado pode indicar que não necessariamente o alto desenvolvimento educacional leva a influência no processo de convergência, interferindo no processo de habitualização e a construção de políticas contábeis de regras formais. De acordo com Souza et al. (2021), o Tesouro Nacional desconsiderou a influência de profissionais do ensino superior no processo de convergência às IPSAS no Brasil. Mesmo que os profissionais tenham sido convidados a participar do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), não foi suficiente para representar os mais de mil programas de contabilidade público e privados no país.

Para ratificar esses resultados, Costa et al. (2021), em estudo desenvolvido com contadores, técnicos e agentes imobiliários na Universidade Federal de Fluminense (UFF) sobre os procedimentos de depreciação desenvolvidos pelas NBC TSP, demonstrou que 11,1% não sabem se a universidade adota os procedimentos exigidos pela norma e 85,2% não sabem que a norma existe. Dessa forma, se os profissionais que lidam com esta prática contábil, desconhecem a norma, os demais membros da sociedade podem apresentar um conhecimento ainda mais limitado e possuir pouca interferência na convergência às IPSAS. Menciona-se que essa variável contempla elementos que tendem a indicar a evolução da educação do município desde o ensino básico até a possibilidade de adentrar no superior.

O processo de implementação das normas envolve barreiras práticas de transição conceituais, com por exemplo, a ambiguidade relacionada ao regime de competência no setor público, sendo importante o envolvimento da academia com a discussão de conceitos, análises críticas e promoção do processo. No entanto, aqui se tem as limitações ou hábitos “ruins” em inserir uma inovação formal ou a possibilidades de uma Universidade auxiliar na convergência às IPSAS (ambiente institucional). É baixa a participação das Universidades nesse processo, como já percebido por Souza et al. (2021).

O município pode apresentar um alto índice de desenvolvimento educacional, mas se não obtém uma participação e controle social, não interfere positivamente no processo de implementação das IPSAS. Neste sentido, novamente destaca-se a atuação das universidades e faculdades em atividades extracurriculares, com atividades de estratégias e inclusão das contas patrimoniais nas práticas diárias das prefeituras, fortalecendo-se os hábitos recorrentes e a regra formal como mudança favorável ao *status quo* (SOUZA et al., 2021).

A variável qualidade da informação contábil é positiva e significativa, não se rejeitando a hipótese H_6 , indicando-se que um ambiente institucional informacional consistente tende a levar a um estágio mais completo de adoção das IPSAS nos municípios. A crescente demanda de alta qualidade dos padrões de relatórios financeiros pelas entidades públicas trouxe à tona a mania de adoção de IPSAS, uma vez que essas normas estão ligadas a melhorias dos demonstrativos contábeis, com recursos financeiros sólidos e transparentes, melhorando o desempenho, com alocação justa em recursos e promovendo responsabilidade pública (ABIMBOLA; KOLAWOLE; OLUFUNKE, 2017).

O aumento dos casos de corrupção tem exigido demonstrativos contábeis fidedignos e uniformes, uma vez que atos ilegais estão relacionados a subavaliações dos ativos ou superavaliações das responsabilidades do governo (CHAN, 2006). Na Nigéria, a adoção das IPSAS foi influenciada pela redução da manipulação de recursos públicos (ABIMBOLA et al., 2017). No Brasil, país que enfrenta problemas de corrupção, com grandes escândalos, como a operação Lava Jato (AQUINO et al., 2020), objetiva-se que a maior qualidade e confiabilidade dos relatórios contábeis sejam caminhos para práticas contábeis decorrentes das IPSAS. Dados consistentes levam a comparabilidade que essas regras anseiam.

A variável qualidade da informação contábil e fiscal foi caracterizada como social, pois está relacionada a transmissão de informações do setor público para a sociedade. No entanto, este resultado também está relacionado a aspectos econômicos e políticos. Os municípios que apresentam demonstrativos de qualidade e demonstram com clareza a real situação econômica da cidade proporcionam um aumento do grau de abertura política (a legitimidade e autoridade

do governo. Esses elementos são regras informais que são decorrentes de um ambiente institucional favorável de qualidade para a adoção de regras formais.

Por sua vez, a variável Governança se mostrou positiva e significativa, não se rejeitando a hipótese H₇. Governança está relacionado a convergência de interesses, o monitoramento da gestão pública e uma redução de elementos hierárquicos (CAMPOS, 1990; PINHO; SACRAMENTO, 2009). Isto demonstra que as políticas contábeis convergidas às IPSAS, regras informais, podem estar sendo melhores implementadas em locais baseado na colaboração interinstitucional por meio do desenvolvimento de sistemas em redes de colaboração. O sucesso da sua reforma contábil exige a participação de diversos atores, seja dos órgãos que coordenam e lideram o processo, como daqueles que colocam em prática as normativas. Órgãos como o CFC, STN e GTCN realizam parceria na condução da convergência as normas e repasse aos entes federados. O resultado é interesse, pois se consideram que elementos formais, como o regulamento da governança, e informais, como a colaboração e a disposição para a governança funcionar, podem levar a habitualização e fortificação de práticas para um estágio mais completo de adoção das IPSAS nos municípios.

No âmbito interno, o sistema de contabilidade precisa ser integrado com outros setores relacionados a prestação de contas, pois permitirá o registro da informação de forma clara e fidedigna. Por exemplo, em estudo realizado no município de Santa Maria, a câmara municipal de vereadores, o instituto de Previdência e Assistência à Saúde dos Servidores Públicos e o Instituto de Planejamento da cidade produzem informações que são consolidadas pela Superintendência de Gestão Orçamentária e Financeira (SGOF), responsável pelo setor de contabilidade que está vinculado à Secretaria Municipal de Finanças (SMF). Posteriormente a fiscalização interna da Controladoria e Auditoria Geral do Município (CAGM) ocorre o envio da matriz de saldos contábeis à Secretária do Tesouro Nacional (STN), em um único arquivo. Com isto, todo o processo é comprometido, caso não exista comunicação e governança entre estes atores (ANDRADE; SOARES; NEVES, 2021).

Os municípios que apresentam uma rede de profissionais interessados na convergência, harmonização às IPSAS devem apresentar uma maior conformidade com as normas. Além disso, os interesses também decorrem de investidores, doadores e demais membros da sociedade, pois com a padronização garante maior segurança e a comparabilidade de informações (AMOR; AYADI, 2019). Por fim, governança também está relacionado a *accountability*, controle interno e responsabilização dos agentes – levando a necessidade de prestação de contas adequadas, que pode ser impulsionada pelas IPSAS.

As outras variáveis do estudo não foram significativas, indicando-se algumas explicações:

- Educação e sexo do gestor: o processo de habitualização das IPSAS não é decorrente do ambiente institucional educacional, como visto na variável IFE. Além disso, a educação e o sexo podem não ser determinantes para a adoção de uma regra formal, mas sim os hábitos e os motivos que essas pessoas possuem independentemente de características demográficas;

- Receitas próprias e Despesas com pessoal: é provável que municípios maiores já sejam transparentes quanto a esses valores, regra formal de Lei de Acesso à Informação. Por outro lado, a população normalmente não é participativa, o que não induz municípios a serem mais divulgadores pelas IPSAS dessas informações de receitas e despesas;

- Tecnologia da informação e contabilidade interna: acredita-se que para o estágio de adoção, o profissional contador e a tecnologia interna do setor público sejam importantes. Porém, percebeu-se que o consultor ou as empresas de *softwares* externos às prefeituras são os principais indutores à adoção das IPSAS (SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017).

Em resumo, destaca-se a relação significativa de fatores explicativos econômicos, sociais e políticos, ao estágio de adoção das IPSAS nos maiores municípios brasileiros. Para a implementação dessas normativas nas prefeituras, torna-se importante o incentivo de gestores ou políticos, funcionários públicos e demais membros da sociedade. Este incentivo decorre do apoio em investimento financeiro com a destinação de recursos para treinamento ou capacitação e aquisição de *softwares*.

Além disso, a adoção também decorre de pressões externas, como órgãos fiscalizadores e que concedem empréstimos. No entanto, percebe-se pouco envolvimento de outras áreas externas à prefeitura, como universidades e faculdades. Já o âmbito interno, a implementação das normativas está relacionada ao interesse de redes de profissionais, com o apoio da governança pública. Portanto, todos estes aspectos tem proporcionado diferentes estágios de adoção das IPSAS nos municípios brasileiros analisados. Em outras palavras, tais achados demonstram que uma inovação de regra formal é influenciada por elementos do ambiente institucional, que levam à prática, costume e habitualização de políticas contábeis (regras informais). Por si só, uma nova regra não se auto aplica ou é efetiva para a contabilidade de um ente subnacional. Resumidamente, no Quadro 4 estão demonstradas as relações encontradas, com os indicativos das hipóteses (e variáveis), com o IEIPSAS.

Quadro 4: Resumo dos resultados encontrados dos fatores explicativos do estágio de adoção das IPSAS

Indicadores	Variáveis	Hipóteses	Resultados
Indicadores Econômicos	Log Produto Interno Bruto <i>per capita</i> (PIBpc)	Municípios com maiores PIB(s) per capita tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Não Rejeitada H ₁
	Log Dívida Consolidada (DC)	Municípios com maior dívida pública tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Não Rejeitada H ₂
Indicadores Financeiros	Receitas Próprias (RP) em relação as receitas totais	Municípios com maiores receitas próprias em relação a total tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Rejeitada H _{3a}
	Log Despesas com pessoal (DP)	Municípios com maiores despesas com pessoal tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Rejeitada H _{3b}
Indicadores Sociais	Índice Firjan em Educação (IFE)	Municípios com maiores índices de desenvolvimento socioeconômico em educação tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Não Rejeitada H ₄
	Transparência (TRAN)	Municípios com mais transparência tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Rejeitada H ₅
	Log Índice de qualidade contábil e fiscal dos municípios (QUAL)	Municípios com mais qualidade das informações contábeis e fiscal tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Não Rejeitada H ₆
Indicadores Políticos, Característica do gestor e do setor público	Governança (GOV)	Municípios com maior índice de governança municipal tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Não Rejeitada H ₇
	Contabilidade (CON)	Municípios com sistemas de contabilidade com atuação em controle interno tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Rejeitada H ₈
	Ideologia Partidária (IP)	A ideologia partidária dos prefeitos municipais eleitos tende a influenciar o estágio de adoção das IPSAS.	Rejeitada H ₉
	Idade do Gestor (IG)	Municípios com gestores mais novos tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Rejeitada H _{10a}
	Nível educacional (NE)	Municípios com gestores de maior nível educacional tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Rejeitada H _{10b}
	Sexo do Gestor (SE)	Municípios com gestoras do sexo feminino tendem a possuírem um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Rejeitada H _{10c}
Tecnologia	Estrutura em TI (TI)	Municípios com melhor estrutura em TI tendem a um estágio mais completo de adoção das IPSAS.	Rejeitada H ₁₁

Fonte: Elaborado pela autora.

Como forma de robustez do estudo, para validar os resultados encontrados, foram realizados dois procedimentos: a regressão Tobit, considerando que a variável dependente é truncada, e a modelagem *Two-stage Least Squares* (2SLS), para demonstrar que problemas de endogeneidade, principalmente para as variáveis QUA (Qualidade da informação contábil e

fiscal), TRA (Transparência) e CON (Contabilidade), foram eliminados com a utilização de variáveis instrumentais. Os resultados estão na Tabela 7.

Tabela 7: Relação entre IEIPSAS e fatores explicativos, *cross-section*, para modelos alternativos e correções para endogeneidade

Variáveis	Modelo Tobit		Modelo 2SLS	
	Coefficientes	t	Coefficientes	t
PIBpc	0,1462645	2,55**	0,1462645	2,44**
DC	0,0214766	2,21**	0,0214766	2,12**
RP	0,1890165	1,4	0,1890165	1,34
DP	0,0964142	1,47	0,0964142	1,4
IFE	-0,3175612	-2,54**	-0,3175612	-2,43**
TRA	0,0430277	0,07	0,0095515	0,7
QUA	0,0152593	2,29***	0,152593	2,19**
GOV	0,0420348	3,57***	0,0420348	3,42***
COM	0,0014447	0,07	0,0014447	0,06
ESQ	0,0147076	0,39	0,0147076	0,37
DIR	-0,0212458	-0,65	-0,0212458	-0,62
IG	0,000737	0,89	0,000737	0,85
NE	-0,0114714	-0,49	-0,0114714	-0,47
SE	-0,0487679	-1,37	-0,0487679	-1,31
TI	0,0095515	0,73	0,0430277	0,69
Hsnf_res			0,6659283	0,00***
R² ajustado	-0,3931#	Var. Dep.	0,3122	Var. Dep.
Prob. (F)	0,000	IEIPSAS	0,000	IEIPSAS

***Significativa a 1%. **Significativo a 5%. *Significativo a 10%. #: O valor do R² pode apresentar valores diferentes em modelos no qual as técnicas não são as mesmas. No modelo a seguir, o Pseudo-R² é negativo e isto ocorre com maior frequência neste modelo, com variáveis dependentes contínuas com limites observáveis (VELL; ZIMMERMANN, 1996), como ocorre no índice de estágio de adoção das IPSAS. VIF médio de 1,61.

Fonte: Dados da pesquisa.

Com os testes de robustez, percebeu-se que os resultados foram qualitativamente similares aos obtidos anteriormente, na Tabela 6. As variáveis significativas nos modelos *Tobit* e 2SLS foram as mesmas e com os mesmos sinais, a saber: produto interno bruto per capita, dívida pública, índice Firjan em educação, qualidade da informação contábil e fiscal e governança. Todas elas explicam, de alguma maneira, o estágio de adoção das IPSAS nos municípios da amostra. O que tornam válidos os resultados desta pesquisa.

Há ainda de se mencionar que, além da utilização do modelo 2SLS, como forma de limitar a endogeneidade da operacionalização, foram consideradas variáveis retrospectivas (ou defasadas temporalmente ou *lags* das variáveis) das variáveis independentes para explicação da variável dependente IEIPSAS a acontecer. Em outras palavras, as variáveis independentes, principalmente QUA, TRA e COM, já aconteceram antes do estágio de adoção das IPSAS.

Com isso, retira-se adicionalmente a possibilidade de endogeneidade com causalidade reversa (LIN; WOOLDRIDGE, 2015; PICKUP; EVANS, 2013).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo analisar aspectos econômicos, financeiros, sociais, políticos e tecnológicos que podem influenciar no estágio de adoção das IPSAS nos maiores municípios brasileiros. Com base na teoria institucional, argumenta-se que as regras formais podem ser consideradas as inovações trazidas pelas IPSASB e as regras informais são os costumes e práticas diárias que compõem o processo de habitualização das políticas contábeis, que são influenciadas por elementos componentes do ambiente institucional de entes subnacionais.

Os resultados demonstraram que os municípios brasileiros necessitam avançar em relação a adoção das IPSAS, pois a média de convergência foi baixa, com muita discrepância entre os entes. Algumas prefeituras estão mais avançadas e outras não. Isto pode estar relacionado com fatores econômicos, sociais, tecnológicos e políticos. Ademais, percebeu-se que a regra existente por si só, as IPSAS, não é um incentivo para que os municípios apliquem essas novas formas de políticas contábeis. O ambiente institucional, as motivações e costumes dos gestores são fatores preponderantes.

A adoção das IPSAS parece seguir um caminho diferente ao das IFRS no país. As empresas, *a priori*, foram até voluntárias em adotar essa normativa. Talvez pelo fator de que o mercado valoriza a transparência e a simetria informacional. Já para as IPSAS, mesmo com os prazos findos para a implementação de dadas regras, as contabilidades, como visto aqui, permanecem as mesmas ou consistentes às práticas do passado (antes às IPSAS). Apesar de que a participação e controle social tenham aumentado ao longo do tempo, ainda é incipiente ou desinteressada para exigir padrões mais qualitativos da Ciência Contábil.

Ainda, não se pode deixar de discorrer que as diferenças percebidas nos estágios de adoção das IPSAS nos municípios analisados também é consequência do sistema federativo no Brasil. As decisões normativas são outorgadas pela União, mas geralmente os municípios são os reais executores. Com isso, as unidades municipais geralmente não possuem as capacidades necessárias, ou ainda terceirizam para consultores e empresas de *softwares* a adequação às IPSAS, sendo que esses atores não têm interesse social, mas sim capitalista.

Ao tentar desvendar esse estágio de adoção das IPSAS nos municípios analisados, alguns fatores explicativos foram analisados. Os fatores econômicos, representados pelas variáveis PIB *per capita* e dívida consolidada, demonstraram que os municípios com uma maior produção de bens e serviços apresentam uma melhor tendência para implementação das IPSAS, talvez devido a possibilidade de investimentos em capacitação profissional e equipamentos para o processo de convergência, considerando as maiores receitas que advêm de um PIB robusto.

Os municípios mais endividados apresentaram maior conformidade com as normas, especialmente, por ser um ano de pandemia no Brasil, no qual os gastos com saúde foram maiores e a dependência de recursos exigiu uma maior transparência e prestação de contas das prefeituras. Além disso, para captar novos empréstimos, normalmente os credores exigem informações contábeis atualizadas e conforme os “melhores” padrões, neste caso, as IPSAS.

As variáveis sociais de educação e qualidade da informação contábil e fiscal foram significativas sobre o estágio de adoção das IPSAS no Brasil. A primeira apresentou uma relação negativa e isto pode estar relacionado ao baixo envolvimento de universidades, faculdades e demais membros da sociedade na construção das NBC TSP e na implementação pelas prefeituras. Geralmente, municípios com baixos incentivos à educação básica são indicativos para pouco fortalecimento ou motivação para o ensino superior. Já a variável qualidade da informação contábil e fiscal apresentou relação positiva, algo esperado, pois se o município apresenta demonstrativos de maior qualidade, aqui representada por consistência e políticas contábeis uniformes, apresentará maior familiaridade na adoção das IPSAS. Com as IPSAS, o anseio é trazer a compreensão e a comparabilidade, quando isso já ocorre no município, é provável que o estágio de adoção será mais completo. Nesta situação, os entes implementadores já reconhecem a regra formal com mais facilidade e o informal, com práticas, costumes e hábitos, por meio das novas políticas contábeis, são mais aceitos e operacionalizados.

Por sua vez, a variável política de governança apresentou relação incentivadora com o estágio de adoção das normas e está relacionada ao envolvimento de diferentes profissionais, com o interesse de políticos, funcionários e demais membros na introdução dos padrões internacionais. As IPSAS podem ser consideradas como parte de um ambiente institucional formado por diversos atores e elementos influenciadores. Para que elas sejam adotadas adequadamente, é preciso trabalhar as relações, o governo e a governança (que evoluiu para uma perspectiva de redes). Não se pode deixar de citar que a Ciência Contábil é uma área dependente das pessoas e das organizações para o seu sucesso.

Com o exposto, este estudo contribui para literatura ao demonstrar o nível de convergência às IPSAS pelos municípios brasileiros (os maiores), demonstrando-se que esse processo é gradativo e lento. Além disso, esta investigação pode auxiliar: os órgãos de controle como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU) e os membros que lideram o processo de convergência como STN, GTCON e CFC, e as prefeituras a buscarem se adequar as normas e obterem melhores resultados no índice de estágio de adoção das IPSAS.

A contribuição deste estudo está também na criação de um índice que abrange a adoção das IPSAS pela sua completude e para os municípios (normalmente, os reais aplicadores de políticas públicas e ações advindas dos entes superiores). Anteriormente, somente havia pesquisas com análises de adoções de IPSAS únicas ou avaliações nos estados brasileiros. Teoricamente, comprovou-se que a regra formal é condição para a “informalidade” de quem a utiliza, gerando as práticas e a habitualização. No entanto, para que isso ocorra, é necessário conhecer o ambiente institucional de um ente, que envolve elementos externos, como educação ou PIB, e internos, como transparência, qualidade informacional retrospectiva e governança; sendo cada ente tem esse ambiente diverso, gerando estágios diferenciados (ou práticas e hábitos) para a adoção de políticas contábeis.

Como limitações, destaca-se a não publicação de todos os demonstrativos contábeis pelas prefeituras, especialmente nos portais da transparência. O que deixa a pesquisa sujeita a não coleta de dados que existem, mas são de limitada acessibilidade. Isso não invalida a pesquisa, mas leva a indagações que são de interesses para pesquisas futuras: Será que realmente as IPSAS são os “melhores” padrões? Há a sobreposição dos benefícios aos custos informacionais? Os entes públicos têm recursos e capacidades para adotá-las? A adoção *top-to-down* é favorável? Enfim, acredita-se que este estudo possa ter sido um ponto de partida para que novos trabalhos da mesma natureza e mais abrangentes aconteçam, uma vez que novas normas serão obrigatórias nos próximos anos.

REFERÊNCIAS

- ABDALA, P. R.Z.; TORRES, C. M. S. O. A Transparência como Espetáculo: uma análise dos portais de transparência de estados brasileiros. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n.3, p.147-158, 2016.
- ABDULKARIM, M. E.; UMLAI, M. I.; AL-SAUDI, L. F. Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. **Journal of Accounting & Organizational Change**, 2020.
- ABREU, M. H.; BEZERRA FILHO, J. E. B. Notas explicativas às demonstrações contábeis do setor público. **Caderno de Finanças Públicas**, v. 17, n. 1, p. 1-69, 2020.
- ADEMOLA, A.O.; BEN-CALEB, E.; ADEGBOYEGUN, A. E.; ELUYELA, D. F.; FALAYE, A. J.; AJAYI, A. S. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Implementation in Nigerian Public Sector. **International Journal of Financial Research**, v. 11, n. 1, p. 434-446, 2020.
- ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; OUDA, H.; GROSSI, G.; AMBALANGODAGE, D. Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. **International Review of Administrative**, p.1-18, 2019.
- ALVES, J. F.; MIRANDA, A. R. A.; TEIXEIRA, M. A. C; SOUZA, P. R. R. Ranking de transparência ativa de municípios do Estado de Minas Gerais: avaliação à luz da Lei de Acesso à Informação. **Cadernos Ebape**, v.19, n.3, 2021.
- AMBARCHIAN V.; AMBARCHIAN M. Assessing the quality of ipsas-based financial reports of the supranational organizations. **Financial and credit activity: problems of theory and practice**, v. 4, n. 35, p. 158-168, 2020.
- AMOR, D. B.; DAMAK, S. The profile of IPSAS-adopters. **Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiuine**, v.18, n.2, p.262-282, 2019.
- AQUINO, A. C. B.; CAPERCHIONE, E.; CARDOSO, R. L.; STECCOLINI, I. Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. **Revista de Administração Pública**, v.54, n.1, p.1-10, 2020.
- ARAYA-LEANDRO, C.; CABA-PÉREZ, M. D. C.; LÓPEZ-HERNADEZ, A. M. The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. **Revista de Administração Pública**, v. 50, n. 2, p. 265-283, 2016.
- ARAÚJO, A. A.; LEITÃO, C. R. S. Ativo intangível no setor público. **Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade**, v.9, n.3, 2019.
- ARAÚJO, J. G.N.; SOUZA, F. G. Walking toward IPSAS adoption: a discussion about brazilian public sector changes under the perspective of institutional theory. **Cafi**, v.3 n. 1, p. 103-113, 2020.

AVELINO, B. C.; CUNHA, J. V. A.; LIMA, G. A. S. F.; COLAUTO, R. D. Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v.13, n.2, p.571-607, 2017.

AZEVEDO, R. R.; PIGATTO, J. A. M. The roots of budgetary and financial accounting in Brazil. **Journal of public administration**, v. 54, n. 1, p. 32-58, 2020.

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração pública**, v.49, n.3, p. 643-675, 2015.

BASKERVILLE, R.; GROSSI, G. Glocalization of accounting standards: Observations on Neo-Institutionalism of IPSAS. **Public Money & Management**, v.39, n.2, p. 95-103, 2019.

BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management**, v.8, n.9, p.122-133, 2013.

BERNADO, J. S.; A, O. R.; SEDIYAMA, G. A. S. Características explicativas do nível de transparência na administração pública municipal. **Revista Ciências Administrativas**, v.23, n.2, p.277-292, 2017.

BIONDI, Y. Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives for Europe's Economy and Society. **Accounting, Economics, and Law: A Convivium**, v. 4, n. 3, p. 165–178, 2014.

BOLOGNESI, B.; RIBEIRO, E.; CODATO, A. A new ideological classification of the Brazilian political parties. Scielo Preprints, 2021. Disponível em: <https://preprints.scielo.org/index.php/scielo/preprint/view/2552>. Acesso em: 30 de novembro de 2021.

BOOLAKY, P. K.; MIROSEA, N; OMOTESO, K. The adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in indonesian local government: a neo-institutional perspective. **International Journal of Public Administration**, pp. 1-14, 2019.

BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B. Desmistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública**, v.44, n.44, p. 877-901, 2010.

BORTONO, A.; CAROLINA, N. Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP): una revisión de los aspectos clave a considerar y de la situación en Venezuela. **Visión Gerencial**, v. 12, n. 2, p. 221-240, 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015. Estabelece os prazos-limite obrigatórios relativos à implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios brasileiros em continuidade ao processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais. **Secretaria do Tesouro Nacional**, Brasília, DF, 24 set. 2015. p.2.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria no 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos

procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>. Acesso em: 01 jun. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria no 664, de 30 de novembro de 2010**. Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2010. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=227027>. Acesso em: 02 jun. 2021.

BRUSCA, I.; GÓMEZ-VILLEGAS, M.; MONTESINOS, V. Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. **Public administration and development**, v. 36, n.2, p.51-64, 2016.

BUTLER, R. **Designing organizations**: a decision-making perspective. London: Routledge, 1991.

BUYLEN, B.; CHRISTIAENS, J. “Talking numbers?” Analyzing the presence of financial information in councilors’ speech during the budget debate in Flemish municipal councils. **International Public Management Journal**, v. 19, n. 9, p. 453-475, 2016.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, v.45, n.5, p.1565-1586, 2011.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. (Orgs). Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação. *In*: **Organizações, cultura e desenvolvimento local**: a agenda de pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional. Recife: Editora UFPE, 2003. Cap. 1, p. 23-40.

CARVALHO, A.; VIEIRA, M. M. F.; SILVA, S. M. G. A trajetória conservadora da teoria institucional. **Revista de Administração Pública (RAP)**. v. 39, n. 4, p. 849-874, 2005.

CASTRO, M. C. C. S. **Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo DF**. 2016. 117 p. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 548 de 29 de setembro de 2015. Referente a aprovação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/plano-de-convergencia-na-contabilidade-publica-preve-implantacao-de-procedimentos-ate-2021/>>. Acesso 11 mar. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação**

Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC>.doc Acesso em 11 mar. 2021.

CALLEGÁRIO, J. B. (2015). **Análise de fatores sociais, políticos, econômicos e culturais na adoção das normas internacionais de contabilidade pública pelos países.** 2015. 85 p. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Espírito Santo, Vitória, ES.

CAMPOS, A. M. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, 1990.

CHAN, J. IPSAS and government accounting reform in developing countries. In Lande, E.; Scheid, J.-C. (Eds.). **Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad or necessity**, p. 1-15. 2006.

CHOI, F. D. S.; MEEK, G. K. **International accounting**. 5th. ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2005.

COSTA, C. L. O.; CUNHA, D. O.; COSTA, A. G. O.; PINTO, C. A. S; GONÇALVES, C. P. The New Brazilian Public Accounting and its Application in a Federal Higher Education Institution in Rio de Janeiro. **Revista Faculdade de Santo Agostinho**, v.18, n.6, p.77-95, 2021.

COSTA, A. J. B.; LEITE, D. B. A.; CAMPOS, E. S. Portais de transparência fiscal: uma crítica aos municípios com população entre 50 e 100 mil habitantes. **Revista FAE**, v.17, n.1, p.42-61, 2014.

COSTA, A. J. B.; NUNES, M. V.; ALMEIDA, A. P. A aplicação do manual de contabilidade aplicado ao setor público em municípios brasileiros: o caso do município de Cristópolis no estado da Bahia. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v.3, n.2, p.3-18, 2016.

CRUZ, C. F; FERREIRA, A. C. S; SILVA, L. M; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração pública**, v.46, n.1, p.153-176, 2011.

CUADRADO-BALLESTEROS, B; BISOGNO, M. Public sector accounting reforms and the quality of governance. **Public Money & Management**, p. 1-11, 2020.

DINIZ, J. A.; SILVA, S. F. S.; SANTOS, L. C.; MARTINS, V. G. Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 9, n. 3, p. 275-294, 2015.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. Introduction. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (Eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991. p. 1-38.

DOTTO, A. H. C.; SCHIAVO, P. S.; BERTOLINI, G. R. F.; ASTA, D. D. Os impactos financeiros-orçamentários iniciais da crise da Covid-19 nos Estados Brasileiros e Distrito Federal. **Revista de Tecnologia Aplicada**, v.10, n.2, p.36-50, 2021.

FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; LOPES, J. E. G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas brasileiras e internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, n. 4, p. 434-447, 2012.

FRANCO, L. M. G.; REZENDE, D. A.; FIGUEIREDO, F. C.; NASCIMENTO, C. Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no ambiente da internet. **Revista de Ciências da Administração**, v.16, n.38, p.140-153, 2014.

Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN). **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal**. Disponível em: < <https://www.firjan.com.br/publicacoes/publicacoes-de-economia/ifgf-indice-firjan-de-gestao-fiscal.htm#:~:text=O%20%E2%80%9C%C3%8Dndice%20Firjan%20de%20Gest%C3%A3o> >. Acesso em: 17 mar. 2021.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias *top-down* e *bottom-up*. **Revista de Administração Pública**, v.48, n.1, p.183-206, 2014.

GÓMEZ-VILLEGAS, M.; BRUSCA, I.; BERGMANN, A. IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, p. 489-498, 2020.

GRATERON, I. R. G. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Cadernos de Estudos**, n.21, p.1-18, 1999.

GUIMARÃES, D. E. L. Análise do impacto da adoção da NBC TSP 05 nas entidades do setor público (concessões de rodovias federais): evidenciação do grupo ativo nas demonstrações contábeis. **Revista de Ciências Contábeis**, v.9, n.18, p.53-66, 2018.

HYNDMAN, N.; CONNOLLY, C. Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 1, p. 36-45, 2011.

ISMAEL, S.; SIRAJ, S. A.; BAHARIM, S. Implementation of accrual accounting by Malaysian federal government: Are the accountants ready? **Journal of Accounting & Organizational Change**, v.14, n.2, p.1-21, 2018.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org/publications/2019-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>>. Acesso em: 08 nov. 2021

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International public sector financial accountability index**. Disponível em: <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>>. Acesso em: 12 jan. 2021.

ILIE, E.; MIOSE, N. M. IPSAS and the application of these standards in the Romania. **Procedia- Social and behavioral sciences**, v. 62, p. 35-39, 2012.

KARTIKO, S. W.; ROSSIETA, H.; MARTANI, D.; WAHYUN, T. Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. **Brazilian Administration Review**, v. 15, n. 4, p.1-28, 2018.

KEUNECKE, L. P.; TELES, J.; FLACH, L. Práticas de Accountability: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.8, n.16, p.153-174, 2011.

KÜHL, C. A. **A influência dos ciclos políticos e da ideologia político-partidária na qualidade informacional dos resultados das sociedades de economia mista**. 2017. 203 p. Tese de doutorado (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.

LARGE, W. R. **Una sólida alianza para el desarrollo: Centroamérica y el BID desde 1990**. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo, 2005.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v.15, p.355-374, 2004.

LANDEFELD, J. S.; SESKIN, E. P.; FRAUMENI, B. M. Taking the Pulse of the Economy: Measuring GDP. **Journal of Economic Perspectives**, v. 22, n. 2, p.193-216, 2008.

LENCIONI, S. Concentração e centralização das atividades urbanas: uma perspectiva multiescalar. Reflexões a partir do caso de São Paulo. **Revista de Geografia Norte Grande**, v.39, p.7-20, 2008.

LIN, W., WOOLDRIDGE, J. M. On different approaches to obtaining partial effects in binary response models with endogenous regressors. **Economics Letters**, v. 134, n. 1, p. 58-61, 2015.

LIMA, R. L.; LIMA, D. V. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 39, p. 166-184, 2019.

LINO, A. F.; MACHADO-MARTINS, T. C. P.; AQUINO, A. C. B. Influência de Fornecedores de Software na Reforma da Contabilidade Pública. In: Congresso UNB de Contabilidade e Governança, IV, 2018, Brasília, DF. **Anais...**São Paulo, SP: Contabilidade e Governança, 2018.

LISZBINSKI, B. B. Conformidade no reconhecimento de ativos intangíveis: um estudo na perspectiva da teoria institucional. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v. 11, n. 24, p. 85-106, 2014.

MACEDO, M. A da S.; MACHADO, M. A. V.; MACHADO, M. R. Análise da Relevância da informação contábil no Brasil num contexto de convergência internacional de contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 1, p. 65-85, 2013.

MANINI, M. M. Institutional Isomorphism and Adoption of International Public Sector Accounting Standards by African Countries. **International Journal of Scientific Research and Management**, v.7, n. 5, p. 1148-1170, 2019.

MARQUES, L. R.; BEZERRA FILHO, J. E.; CALDAS, O. V. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 14, n. e161973, p. 1-12, 2020.

MASSARDI, W. O.; ABRANTES, L. A. Classificação dos municípios mineiros em relação à composição de suas receitas. **Gestão, finanças e contabilidade**, v.4, n.1, p.144-161, 2014.

MATA, R. S.; MUNIZ, J. B. Adoção das IPSAS pelo Setor Público: Uma análise do processo na Prefeitura Municipal de Vitória (ES). IN: USP International Conference in Accounting, XXI, 2021, São Paulo, SP. **Anais...** São Paulo, SP: USP, 2021.

MEDEIROS, K. R.; ALBUQUERQUE, P. C.; DINIZ, G. T. N.; ALENCAR, F. L.; TAVARES, R. A. W. Bases de dados orçamentários e qualidade da informação: uma avaliação do Finanças do Brasil (Finbra) e do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops). **Revista de Administração Pública**, v.48, n.5, p.1113-1133, 2014.

MITOZO, I.; MASSUCHIN, M. Engajamento público e democracia: uma análise da participação política institucional e não-institucional na cidade de São Paulo. **Teoria & Pesquisa**, v.29, n.2, p.41-65, 2020.

MNIF, Y.; GAFSI, Y. A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). **Meditari Accountancy Research**, v.28, n.6, p. 1089-1117, 2020.

MOURA, T. S.; NASCIMENTO, R. S.; VIOTTO, R. Dificuldades dos municípios da região metropolitana cearense em aderir ao processo de convergência da contabilidade pública: um estudo multicaso. **Revista ambiente contábil**, v.13, n.2, p.299-317, 2021.

NASCIMENTO, R. S.; ALMEIDA, F. S.; VIOTTO, R. Avaliação do nível de aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes) em face da convergência internacional da contabilidade pública brasileira. **Revista controle**, v.17, n.2, p.148-176, 2019.

NEVES, F. R.; GÓMEZ-VILLEGAS, M. Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 1, p.11-31, 2020.

NOBES, C. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. **Abacus**, v. 34, n. 2, p. 162-187, 1998.

NORTH, D. Institutions. **Journal of Economic Perspectiv**, v. 5, n. 1, p. 97-112, 1991.

NORTH, D. **Instituciones, cambio institucional y desempeño edonómico**. México: Fondo de Cultura Económica, 1995.

OLIVEIRA, A. N.; SILVA, C.E. T.; ARAÚJO, J. G.N.; PRAZERES, R.V.; LAGIOIA, U. C. T. Contabilidade governamental e o calendário eleitoral: uma análise em painel dos municípios de Pernambuco no período de 2008 a 2014. **Revista Contabilidade e Controladoria** v. 9, n. 3, p. 106-128, 2017.

OUDA, H. Accrual accounting in the government sector, background, concepts, benefits and costs. **The International Consortium on Governmental Financial Management**, v. 6, n. 1, p. 39-52, 2007.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014.

PADRONES, K. G. DE S. A.; COLARES, A. C. V.; SANTOS, W. J. L. DOS. Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. In: Congresso Brasileiro de Custos, XXVII, 2014, Natal, RN. **Anais...São Leopoldo, RS: Brasileiro de Custos**, 2015.

PEREZ, M. C. C.; RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P.; LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. (2014). The determinants of government financial reports online. **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, n.42, p.5-31, 2014.

PICKUP, Mark; EVANS, Geoffrey. Addressing the Endogeneity of Economic Evaluations in Models of Political Choice. **Public Opinion Quartely**, v. 77, n. 3, p. 735-754, 2013.

PIGATTO, J, A, M.; HOLANDA, V, B.; MOREIRA, C, R.; CARVALHO, F, A. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 821- 837, 2010.

PINA, V.; TORRES, L. Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 20, n. 4, p. 334-350, 2009.

PINHO, J. A. G; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

POLZER, T.; GARSETH-NESBAKK, L.; ADHIKARI, P. “Does your walk match your talk?” Analysing IPSASs diffusion in developed and developing countries. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2/3, p. 117-139, 2019.

RAMOS, F. M.; KLANN, R. C. Relationship between quality in accounting information and organizational characteristics of the third sector entities. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 26, n. 88, p. 9-27. 2019.

RAKHMAN, F.; WIJAYANA, S. Determinants of Financial Reporting Quality in the Public Sector: Evidence from Indonesia. **The International Journal of Accounting**, v. 54, n. 3, p.1-35, 2019.

RAUPP, F. M. Realidade da transparência passiva em prefeituras dos maiores municípios brasileiros. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.13, n.30, p.34-52, 2016.

RIBEIRO, C. P. P.; ZUCCOLOTTO, R. Identificação dos fatores determinantes da transparência na gestão pública dos municípios brasileiros. **Concurso Nacional de Monografias Conselheiro Henrique Santillo**. 1º Lugar. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. 2012.

RODRIGUES, L. L.; CRAIG, R. Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. **Critical Perspectives on Accounting**, v.18, p.739-757, 2007.

ROSA, F. S.; SILVA, L. C.; SOARES, S. V. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Contabilidad y Negocios**, v. 10, n.19, p.27-42, 2015.

SANTOLIN, R.; JAYMER JR, F. G; REIS, J. C. Lei de Responsabilidade Fiscal e Implicações na Despesa de Pessoal e de Investimento nos Municípios Mineiros: Um Estudo com Dados em Painel Dinâmico. **Estudos Econômicos**, v.39, n.4, p.895-923, 2009.

SANTOS, E. S. Análise dos impactos dos CPCs da primeira fase de transição para o IFRS no Brasil: um exame dos ajustes aos resultados nas DFPS de 2008. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 15, p. 23-43, 2012.

SANTOS, M. C. S; ALVES, M. T, V, D. Impacto da adoção das IPSAS em demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o POCP: o caso da CFP. **Revista Universo Contábil**. v. 11, n. 4, p. 184-205, 2015.

SANTOS, P. S. A.; MACHADO, D. G.; SCARPIN, J. E. Gerenciamento de Resultados no Setor Público: Análise por meio das Contas Orçamentárias Outras Receitas e Despesas Correntes dos Municípios de Santa Catarina. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 23, n. 4, p. 15-43, 2012.

SASSO, M. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais**. 2017. 280 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.

SASSO, M.; VARELA, P. S. Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. **Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças**. v. 1, n. 1, p.78-102, 2020.

SEDIYAMA, G. A. S.; AQUINO, A. C. B.; LOPES, G. B. A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 28, n. 2, p.78-100, 2017.

SELLAMI, Y. S.; GAFSI, Y. Institutional and economic factors affecting the adoption of International Public Sector Accounting Standards. **International Journal of Public Administration**, v. 42, n. 2, p. 1-13, 2017.

SELLAMI, Y. M.; GAFSI, M. Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting standards in sub-Saharan Africa. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 5, p. 141-164, 2019.

SCHMIDTHUBER, L.; HILGERS, D.; HOFMANN, S. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. **Financial Accountability & Management**, p. 1-24, 2020.

SILVA, W. A. O.; BRUNI, A. L. Variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v.52, n.2, p.415-431, 2019.

SILVA, J. P.; BONFIM, M. P.; NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. Adoção ao padrão IFRS e Earnings Quality: a persistência do lucro das empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 29, p. 47-55, 2017.

SILVA, D. R. R.; LEITÃO, C. R. S. Demonstrações contábeis no setor público: uma análise da aderência às normas nos municípios da região metropolitana do Recife. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v.8, n. 36, p. 94-108, 2020.

SILVEIRA, J. S. T.; PEREIRA, M. A.; ÁVILA, L. V.; WEYH, C. B. Construção metodológica, aplicação e interpretação de um índice municipal de accountability. **Nucleus**, v.10, n.2, p.71-86, 2013.

SINERVO, L.; HAAPALA, P. Presence of financial information in local politicians' speech. **Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management**, v. 31, n. 4, p. 558-570, 2019.

SOUZA, F. G.; BARROS, D. O.; CELIS, L. M. M.; ARAÚJO, J. C. O. Higher education in the IPSAS implementation process: A comparative study between Brazil and Mexico. **Research, Society and Development**, v.10, n.9, p.1-14, 2021.

TESOURO TRANSPARENTE, STN. **Ranking da Qualidade da informação contábil e fiscal no Sincofi**. 2020. Disponível em: <https://ranking-municipios.tesouro.gov.br/>. Acesso em 26 de setembro de 2021.

THANH, T, N.; THUY. Factors affecting accrual accounting reform and transparency of performance in the public sector in Vietnam. **Business Perspectives** v. 18, n. 2, p.180-193, 2020.

VASCONCELOS FILHO. **O cumprimento das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T SP) sob a perspectiva da secretaria da fazenda do estado do Ceará**. 2016. 20 p. Trabalho de conclusão de curso (Curso de Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Ceará, Ceará, CE.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M; PLATT NETO. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, v.6, n.2, p.1-20, 2012.

WAKULA, M. The importance of accounting and reporting in the process of finance management in a basic unit of the territorial government. **Entrepreneurship and sustainability**, v.7, n.3, p.1996-2011, 2020.

APÊNDICE A - CLASSIFICAÇÃO OBTIDA POR MEIO DO ÍNDICE DE ESTÁGIO DE ADOÇÃO DAS IPSAS

Classificação	Estado	Município	Índice
1	RJ	Rio de Janeiro	0,82
2	SP	São Paulo	0,77
3	RS	Caxias do Sul	0,68
4	PE	Cabo de Santo Agostinho	0,67
5	MG	Uberlândia	0,65
6	PR	Londrina	0,65
7	BA	Camaçari	0,64
8	PR	Curitiba	0,64
9	SP	São Bernardo do Campo	0,63
10	RO	Porto Velho	0,63
11	SC	Jaraguá do Sul	0,62
12	SP	Sorocaba	0,62
13	BA	Salvador	0,60
14	ES	Vitória	0,59
15	MS	Campo Grande	0,58
16	ES	Vila Velha	0,57
17	AM	Manaus	0,57
18	SC	Joinville	0,57
19	PR	Guarapuava	0,57
20	RS	São Leopoldo	0,56
21	SE	Aracaju	0,56
22	MG	Contagem	0,55
23	CE	Fortaleza	0,55
24	PE	Olinda	0,54
25	ES	Cachoeiro de Itapemirim	0,54
26	PE	Jaboatão dos Guararapes	0,53
27	RJ	Niterói	0,52
28	PE	Recife	0,52
29	SC	Chapecó	0,52
30	PE	Caruaru	0,51
31	RJ	Macaé	0,51
32	MG	Belo Horizonte	0,51
33	PE	Petrolina	0,51
34	RS	Novo Hamburgo	0,51
35	SP	Mauá	0,48
36	SP	Botucatu	0,48
37	SP	Santo André	0,48
38	BA	Feira de Santana	0,48
39	RS	Santa Maria	0,48
40	RJ	Maricá	0,48

41	BA	Vitória da Conquista	0,48
42	PE	Paulista	0,48
43	CE	Maracanaú	0,48
44	MT	Cuiabá	0,47
45	MS	Dourados	0,46
46	MT	Rondonópolis	0,46
47	CE	Juazeiro do Norte	0,46
48	SP	Presidente Prudente	0,46
49	RS	Gravataí	0,46
50	PR	Maringá	0,45
51	RS	Alvorada	0,45
52	RS	Rio Grande	0,45
53	PB	João Pessoa	0,45
54	SP	Franca	0,45
55	RJ	Angra dos Reis	0,44
56	SP	Itapecerica da Serra	0,44
57	MG	Patos de Minas	0,44
58	MG	Uberaba	0,43
59	SP	Indaiatuba	0,43
60	RS	Passo Fundo	0,43
61	SP	Guarulhos	0,43
62	PR	Paranaguá	0,43
63	SP	Taubaté	0,42
64	RJ	Campos dos Goytacazes	0,42
65	SC	Lages	0,42
66	RN	Natal	0,41
67	SP	Ribeirão Preto	0,41
68	SP	Franco da Rocha	0,40
69	SP	Araçatuba	0,40
70	RS	Porto Alegre	0,40
71	SP	Bauru	0,40
72	RR	Boa Vista	0,40
73	SP	São Caetano do Sul	0,40
74	SP	Campinas	0,39
75	RS	Canoas	0,39
76	PR	Ponta Grossa	0,39
77	MG	Juiz de Fora	0,38
78	AL	Maceió	0,38
79	ES	Cariacica	0,38
80	SP	Taboão da Serra	0,38
81	SP	Santos	0,38
82	RS	Pelotas	0,38
83	BA	Barreiras	0,38
84	SP	Ferraz de Vasconcelos	0,37
85	RJ	Volta Redonda	0,37

86	GO	Águas Lindas de Goiás	0,37
87	SP	Diadema	0,37
88	RJ	Barra Mansa	0,36
89	CE	Caucaia	0,36
90	SP	Hortolândia	0,36
91	SP	Mogi das Cruzes	0,36
92	RJ	Nova Iguaçu	0,36
93	MA	Timon	0,36
94	GO	Aparecida de Goiânia	0,35
95	SP	Barueri	0,35
96	PI	Teresina	0,35
97	MG	Ipatinga	0,35
98	MG	Betim	0,35
99	SP	Limeira	0,34
100	SP	Cotia	0,34
101	SP	Marília	0,34
102	SC	São José	0,34
103	PA	Belém	0,33
104	SP	Praia Grande	0,33
105	MG	Governador Valadares	0,33
106	PA	Parauapebas	0,33
107	RJ	São Gonçalo	0,33
108	SC	Florianópolis	0,33
109	PR	Cascavel	0,33
110	SP	São José dos Campos	0,33
111	TO	Palmas	0,33
112	SP	São José do Rio Preto	0,33
113	SP	Americana	0,33
114	PI	Parnaíba	0,32
115	SP	Itaquaquecetuba	0,32
116	SP	Santa Bárbara d'Oeste	0,31
117	SP	Jundiaí	0,31
118	SC	Blumenau	0,31
119	RJ	Petrópolis	0,31
120	GO	Rio Verde	0,31
121	SP	Sumaré	0,31
122	ES	Linhares	0,30
123	SP	Carapicuíba	0,30
124	GO	Valparaíso de Goiás	0,30
125	MT	Várzea Grande	0,30
126	SP	Francisco Morato	0,30
127	SP	São Vicente	0,29
128	SP	Jacareí	0,29
129	SP	Embu das Artes	0,29
130	MG	Sete Lagoas	0,29

131	RJ	Belford Roxo	0,29
132	SC	Itajaí	0,28
133	ES	Serra	0,28
134	SP	Itapevi	0,28
135	CE	Sobral	0,28
136	SP	Osasco	0,28
137	SP	Piracicaba	0,27
138	RN	Mossoró	0,27
139	SP	Guarujá	0,27
140	SP	Itu	0,27
141	AC	Rio Branco	0,27
142	RJ	Itaboraí	0,27
143	SP	Pindamonhangaba	0,27
144	SP	São Carlos	0,26
145	SP	Jaú	0,26
146	MA	São Luís	0,26
147	SP	Rio Claro	0,26
148	BA	Alagoinhas	0,25
149	SP	Mogi Guaçu	0,25
150	RJ	Rio das Ostras	0,25
151	MG	Pouso Alegre	0,25
152	RN	Parnamirim	0,24
153	MG	Divinópolis	0,24
154	GO	Luziânia	0,24
155	AP	Macapá	0,23
156	PR	Foz do Iguaçu	0,23
157	SP	Itapetininga	0,23
158	PB	Campina Grande	0,23
159	SP	Suzano	0,23
160	RJ	Mesquita	0,23
161	RJ	Nilópolis	0,22
162	SP	Araraquara	0,22
163	RJ	Nova Friburgo	0,22
164	PA	Santarém	0,22
165	SP	Bragança Paulista	0,22
166	AL	Arapiraca	0,20
167	RJ	Teresópolis	0,20
168	MA	São José de Ribamar	0,20
169	PA	Marabá	0,19
170	PA	Ananindeua	0,19
171	PA	Castanhal	0,19
172	MG	Montes Claros	0,18
173	SC	Criciúma	0,18
174	RS	Viamão	0,18
175	MG	Poços de Caldas	0,18

176	BA	Juazeiro	0,17
177	TO	Araguaína	0,17
178	SC	Palhoça	0,17
179	GO	Goiânia	0,17
180	MA	Caxias	0,17
181	PR	São José dos Pinhais	0,16
182	MG	Santa Luzia	0,15
183	BA	Lauro de Freitas	0,15
184	BA	Jequié	0,15
185	PR	Colombo	0,14
186	GO	Anápolis	0,14
187	RJ	Duque de Caxias	0,13
188	RJ	São João de Meriti	0,13
189	RJ	Magé	0,13
190	BA	Itabuna	0,13
191	PE	Camaragibe	0,13
192	MG	Ribeirão das Neves	0,12
193	RJ	Queimados	0,11
194	BA	Porto Seguro	0,07
195	MA	Imperatriz	0,07
196	PA	Abaetetuba	0,06
197	BA	Teixeira de Freitas	0,04
198	MG	Ibirité	0,04
199	SE	Nossa Senhora do Socorro	0,04
200	BA	Ilhéus	0,03

Fonte: Dados da pesquisa.