



383

O DESEMPENHO CONTÁBIL INTERFERE NA IMPLEMENTAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS? UMA ANÁLISE A PARTIR DE MUNICÍPIOS BRASILEIROS

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Maiara Sasso¹, Aluno Doutorado/Ph.D. Student Rosangela Pereira Ramos², Doutor/Ph.D. Patrícia Siqueira Varela¹

¹Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brazil. ²FUCAPE, Rio de Janeiro, RJ, Brazil

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Maiara Sasso

Programa de Pós-Graduação/Course

PPGCC da FEA/USP-SP

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Rosangela Pereira Ramos

Programa de Pós-Graduação/Course

Doutorado Profissional em Ciências Contábeis e Administração da FUCAPE

Resumo/Abstract

O objetivo do presente estudo é identificar a relação entre o desempenho contábil e implementação de procedimentos contábeis patrimoniais (PCP) decorrentes da adoção de normas convergências às IPSAS. A variável independente (desempenho) foi construída por meio de impropriedades contábeis extraídas dos pareceres prévios de tribunais de contas, enquanto a implementação foi mensurada por meio da contagem do número de PCP implementado por 88 dos 92 municípios do estado do Rio de Janeiro. Por meio de modelos de regressões Poisson e binomial negativo, obtivemos resultados que não indicam a significância estatística do desempenho contábil com a implementação dos PCP analisados, mas que apontam que a resposta do parecer prévio emitido pelos órgãos de controle externo, a classe populacional e o índice de governança em Tecnologia da Informação podem ter relação positiva com a implementação dos procedimentos. Os achados do presente estudo podem contribuir para se avançar na compreensão da atuação do profissional contábil e de características municipais no processo de adoção das normas brasileiras convergidas às IPSAS.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

O DESEMPENHO CONTÁBIL INTERFERE NA IMPLEMENTAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS? UMA ANÁLISE A PARTIR DE MUNICÍPIOS BRASILEIROS

RESUMO

O objetivo do presente estudo é identificar a relação entre o desempenho contábil e implementação de procedimentos contábeis patrimoniais (PCP) decorrentes da adoção de normas convergências às IPSAS. A variável independente (desempenho) foi construída por meio de impropriedades contábeis extraídas dos pareceres prévios de tribunais de contas, enquanto a implementação foi mensurada por meio da contagem do número de PCP implementado por 88 dos 92 municípios do estado do Rio de Janeiro. Por meio de modelos de regressões Poisson e binomial negativo, obtivemos resultados que não indicam a significância estatística do desempenho contábil com a implementação dos PCP analisados, mas que apontam que a resposta do parecer prévio emitido pelos órgãos de controle externo, a classe populacional e o índice de governança em Tecnologia da Informação podem ter relação positiva com a implementação dos procedimentos. Os achados do presente estudo podem contribuir para se avançar na compreensão da atuação do profissional contábil e de características municipais no processo de adoção das normas brasileiras convergidas às IPSAS.

Palavras-chave: contador, IPSAS, Modelo de Contingência.

1 INTRODUÇÃO

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

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) é uma das entidades internacionais cujo plano de trabalho apresenta o objetivo estratégico de fortalecer a gestão das finanças públicas global por meio do aumento da implementação de normas contábeis baseadas no regime de competência, qual seja, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) (IPSASB, 2018). A premissa sobre a qual se sustenta a defesa do uso da IPSAS é a de que um reporte financeiro de alta qualidade depende de normas contábeis de alta qualidade (IPSASB, 2018). Essa premissa, por sua vez, tem sido utilizada por vários países que decidiram pela adoção desse processo de inovação da contabilidade aplicada ao setor público. Pesquisas sobre o resultado deste processo evidenciaram que as IPSAS estão associadas com a melhoria da qualidade de informação e da tomada de decisão interna (Schmidhuber, Hilgers & Hofmann, 2020).

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

O desempenho contábil pode refletir também influências de outras variáveis. A rotatividade de equipes de contabilidade nas prefeituras brasileiras, por exemplo, “está associada com a troca dos prefeitos” e tal fato “impacta negativamente a execução e adoção de práticas complexas” executadas por essas equipes (Azevedo, Lino & Diniz, 2019, p. 1). Existem evidências (Marques, Bezerra Filho & Caldas, 2000) de que a necessidade de mudanças

organizacionais, que extrapolam o poder de decisão da equipe da contabilidade, visando atender à convergência às IPSAS.

A equipe da contabilidade é uma das variáveis contextuais discriminadas no Modelo de Contingência (Lüder, 1992) e em suas alterações, como no Modelo de Processo de Reforma da Gestão Financeira (*Financial Management Reform Process Model – FMR Model*) (Lüder, 2002). Ambos os modelos se propõem a explicar, por meio de conjuntos de variáveis, a introdução de inovações contábeis no setor público, sendo que a adoção do regime de competência e a convergência às IPSAS podem ser interpretadas como exemplos de tais inovações.

Nesse contexto, o presente estudo utiliza o Modelo de Contingência (Lüder, 1992) e uma de suas alterações (Lüder, 2002) para identificar a relação entre o desempenho contábil na implementação de procedimentos contábeis patrimoniais decorrentes da adoção de normas convergências às IPSAS.

Pesquisas que analisem variáveis que interferem ou influenciam no resultado de um processo de implementação de inovação que afetam a qualidade da informação contábil podem contribuir para o governo na determinação de políticas relacionadas à melhoria da qualidade dos relatórios financeiros (Dewi, Azam, & Yusoff, 2019), em que informações úteis e confiáveis são um fator importante para o desempenho e sustentabilidade de uma organização (Mustapha, Ismail & Ahmad, 2020).

Portanto, diante do cenário atual; em que municípios apresentam baixa liquidez, indicando não ter capacidade de pagamentos; com aumento das despesas de saúde com a propagação do COVID 19 e queda da arrecadação pela diminuição das atividades econômicas; suspensão temporária do pagamento da dívida pública e recebimento de receitas transferidas pelo governo federal (Ministério da Economia, 2020); é essencial que a implementação de procedimentos contábeis que busquem o aumento da qualidade das informações sejam efetuadas para auxiliar a monitorar a trajetória dos recursos públicos.

Além desta introdução, o presente estudo apresenta cinco seções. A seção seguinte (2) trata do processo de adoção de normas convergidas às IPSAS no Brasil, seguida pela seção (3) referente ao modelo conceitual e o desenvolvimento da hipótese de pesquisa. A seção 4 aborda os procedimentos metodológicos utilizados no estudo, seguida pela quinta que é referente aos resultados. Por fim, a sexta seção aponta as discussões, conclusões e limitações do estudo.

2 PROCESSO DE ADOÇÃO DE NORMAS CONVERGIDAS ÀS IPSAS NO BRASIL

No Brasil, o processo de convergência contou com ações mais concretas a partir da publicação de diretrizes quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, conforme a portaria publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), qual seja, a Portaria STN nº 184, de 25 de agosto de 2008. Há duas entidades que atuam no processo de normatização nacional: Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a STN.

O CFC é responsável pela publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) convergidas, de maneira indireta, às IPSAS.

A STN, órgão central da contabilidade, edita e publica o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC), com base nas NBC TSP. A entidade publicou a Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, que estabelece o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) com os prazos-limite de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) pelos entes federativos com vistas à consolidação de contas nacional.

O PIPCP estabelece prazos graduais de implementação dos PCP para os três níveis de governo. Em geral, os municípios com menos de 50 mil habitantes possuem os maiores prazos, seguidos daqueles com população superior a esse montante, pelos estados e o Distrito Federal

e a União. Esta estratégia foi estabelecida após a identificação de que os entes não estavam implementando as mudanças contábeis nos prazos anteriormente fixados. Porém, a mudança de estratégia não ficou imune a consequências indesejáveis. De acordo com Azevedo, Aquino, Neves e Silva (2020), “a mudança nos prazos da STN criou incertezas no processo e afetou a disposição dos governos locais de operacionalizar e, em seguida, reter novas políticas contábeis”¹ (p. 8).

O Brasil é um país continental cuja forma de governo é a de uma República Federal, ou República Federativa, e os seus entes federativos (governo federal, 26 estados, 5.560 municípios e o Distrito Federal) possuem tanto autonomia administrativa quanto política. Estas são características essenciais para se compreender o processo de convergência brasileiro. Há evidências de que o apoio institucional e de “atores com poder” (Lino, Carvalho, Aquino, & Azevedo, 2019, p. 388) é um fator relevante para processo de mudanças. Assim, considerando a autonomia dos entes federativos e as diferenças sociais e econômicas, não é possível afirmar que todos os entes se encontram em estágio similar no processo de mudança contábil.

Aquino e Neves (2019) concluíram que a mensagem da reforma “chegou muito fraca às prefeituras” (p. 137). Os autores efetuaram a análise por meio de 10 prefeituras localizadas em regiões geograficamente isoladas no estado da Bahia e a mensagem utilizada foi a implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). É importante ressaltar que o PCASP foi uma das primeiras mudanças demandadas no processo de convergência nacional. Entretanto, a forma que a rede está configurada pode afetar a circulação ampla da mensagem referente ao processo de convergência em alguns locais no Brasil (Aquino & Neves, 2019).

Outra característica que se deve considerar para entender o processo de convergência nacional é a possível ausência de contadores ocupando cargos de servidores públicos e a terceirização da função contábil para empresas privadas de *softwares*. Das 10 prefeituras analisadas por Aquino e Neves (2019), nenhuma possuía contador ocupando tais cargos, um município apresentava nível parcial de terceirização e, as restantes, apresentavam terceirização total da função contábil. Sediya, Aquino e Lopes (2017) utilizaram em suas análises oito prefeituras da Zona da Mata do estado de Minas Gerais. Desses municípios, segundo os autores, cinco possuíam contadores efetivos com assessoria proporcionada por empresas de *softwares*; um possuía contador comissionado, também com assessoria proporcionada por empresas de *software*; e dois possuíam a sua contabilidade totalmente terceirizada.

Os apontamentos de ambos os estudos estão em linha com a conclusão de Azevedo et al. (2020) de que, nos governos locais brasileiros, a agenda de implementação das normas convergidas às IPSAS é “dirigida pelas empresas privadas provedoras dos *softwares*”² (p. 8).

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

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

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

3 MODELO CONCEITUAL E DESENVOLVIMENTO DA HIPÓTESE

Lüder (1992) propõe um modelo de contingência abrangente para explicar a introdução de inovações contábeis no setor público. É abrangente pois foi proposto em um momento em que os esforços anteriores para explicar tais introduções se concentravam na seleção de fatores isolados em detrimento a uma visão integrada dos fatores que explicariam a introdução de uma inovação. O autor criou o modelo a partir de estudos comparativos entre países desenvolvidos (Estados Unidos, Canadá e alguns países europeus) e propunha que algumas condições eram favoráveis para a introdução enquanto outras eram desfavoráveis. Essas condições, de acordo com Lüder (1992), são agrupadas em quatro módulos: (i) estímulos, (ii) variáveis da estrutura sociais (usuários da informação), (iii) variáveis estruturais do sistema político-administrativo (produtores da informação) e (iv) barreiras de implementação.

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

Essa versão do modelo dá ênfase às condições contextuais para explicar a introdução de inovações contábeis no setor público. Após avanços nas pesquisas com o uso do modelo de Lüder (1992) (Godfrey, Devlin & Merrouche, 1995, 1996, 2001; Jaruga & Nowak, 1996; Budaus & Buchholtz, 1996; Yamamoto, 1997, 2000; Pallot, 1996; Laughlin & Pallot, 1998), o mesmo foi modificado e estendido, dando origem ao Modelo de Processo de Reforma da Gestão Financeira (*Financial Management Reform Process Model – FMR Model*) (Lüder, 2002).

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

O conjunto de variáveis contextuais (ou estruturais), especificamente, é subdividido em estímulos (*stimuli*) e em arranjos institucionais (*institutional arrangements*). O primeiro, segundo Lüder (2002), impacta diretamente apenas os promotores políticos da reforma e permanece inalterado por longos períodos. O segundo, por sua vez, impacta diretamente o conceito da reforma e a estratégia de implementação e é influenciado de maneira direta pelos promotores políticos da reforma e de maneira indireta pelos motivadores da reforma e pelos *stakeholders*. Os arranjos institucionais são formados por cinco variáveis (sistema legal, forma de Estado, estrutura administrativa, funcionalismo público e cultura) que, segundo Lüder (2002), “são bastante amplas e necessitam de especificações adicionais para descrever adequadamente os arranjos institucionais de um país”³ (p. 9).

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

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

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

a implementação da reforma, mas também dar origem a resistências que podem colocar em risco o sucesso da reforma”⁵ (p. 9).

Em ambas as versões dos modelos, a equipe de contabilidade é considerada uma variável relevante para a introdução de inovações no setor público. Essa equipe consta no modelo da contingência (Lüder, 1992) e em suas alterações (Lüder, 2002), porém, observa-se que dentre as variações entre os modelos, ocorre o incremento de variáveis e as suas formas de influência e impacto, inclusive da equipe da contabilidade. Desse modo, apesar da relevância da equipe contábil para a implementação de inovações no setor público, ambas as versões dos modelos (Lüder, 1992, 2002) sugerem que o resultado de um processo de reforma é decorrente de um conjunto de variáveis e não da equipe de contabilidade exclusivamente.

Um amplo conjunto de reformas tem ocorrido no setor público nas últimas décadas (Caperchione et al., 2019 e Becker, Jagalla & Skærbæk, 2015), sendo que uma delas é a implementação do regime de competência e a convergência à normas internacionais, entre elas as IPSAS. Porém, a interação entre essas reformas e o profissional contábil tem sido pouco explorada (Becker, Jagalla & Skærbæk, 2015).

Lüder (1992, 2002), ao se referirem ao funcionalismo público, fazem menção ao treinamento, recrutamento e a sua qualificação. Qualificação, segundo o *Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants* (International Accounting Education Standards Board - IAESB, 2019),

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

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

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

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

Optou-se, no presente estudo, por considerar o desempenho contábil como uma proxy para se abordar a equipe contábil inserida no funcionalismo público no Modelo de

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

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

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

Contingência, sendo que o desempenho contábil é entendido como o resultado da ação do profissional contábil. Entende-se que as competências profissionais poderiam ser empregadas como uma proxy para se abordar o assunto, porém, a mensuração dessa variável pode incluir ruídos em relação ao “socialmente desejável”, isto é, os dados coletados poderiam refletir as competências que o profissional entende que terceiros esperam que ele possua. Desse modo, julgamos que o uso dessa proxy demanda avanços na literatura disponível.

Como dito, o desempenho contábil pode ter sido influenciado por fatores ambientais, porém entende-se que a sua mensuração não apresenta a mesma desvantagem da mensuração das competências profissionais e apresenta a vantagem de estar mais próxima à atuação do contador em sua atividade no setor público do que a sua qualificação. Desse modo, empregaremos a variável desempenho contábil e os fatores ambientais que poderiam interferir ou impactar a sua atuação serão abordados por meio de variáveis de controle.

Considerando o exposto, bem como o uso do gradualismo para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Brasil, a seguinte hipótese de pesquisa, e seus desdobramentos, foi formulada:

H1: O desempenho contábil possui relação positiva com a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais decorrentes da convergência às IPSAS.

H1a: O desempenho contábil possui relação positiva com a implementação obrigatória dos procedimentos contábeis patrimoniais decorrentes da convergência às IPSAS.

H1b: O desempenho contábil possui relação positiva com a implementação voluntária dos procedimentos contábeis patrimoniais decorrentes da convergência às IPSAS.

H1c: O desempenho contábil possui relação positiva com a implementação obrigatória e voluntária dos procedimentos contábeis patrimoniais decorrentes da convergência às IPSAS.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para o alcance do objetivo proposto, foram coletados dados dos municípios que integram o estado do Rio de Janeiro. A escolha do referido estado se deu por motivos de relevância econômica do estado, segundo maior Produto Interno Público (PIB) brasileiro, e pela atuação dos Tribunais de Contas do Estado e do Município do Rio de Janeiro (TCE-RJ e TCM-RJ, respectivamente) quanto à verificação da implementação do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIP) (Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015) nos municípios, conforme relatório da Coordenação de Auditoria e/ou Relatório do Relator com inclusão de determinação nos pareceres prévios referentes às contas de governo municipais.

O referido estado possui 92 municípios. Todavia, os municípios de Aperibe, Carapebus, Porciuncula e Rio Bonito não enviaram o cronograma referente à implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) para o TCE-RJ e, conseqüentemente, esses 4 entes foram excluídos das análises pela falta de dados para a construção da variável dependente. Assim, a soma de municípios inserida no presente estudo equivale a 88.

Os dados desses 88 municípios foram empregados para a construção da variável dependente, Procedimentos Contábeis Patrimoniais implementados (*PCPimp*) e a independente ou de interesse, desempenho contábil (*Desempenho*). Esses foram coletados por meio de exame documental dos pareceres prévios, referentes ao ano de 2019, emitidos pelos TCE-RJ e TCM-RJ. A escolha por esse ano se deu pela disponibilidade dos documentos de todos os municípios no mês em que esses foram acessados, maio de 2021, sendo que esses eram os mais atuais e pela decisão dos autores de limitar a análise a apenas um exercício financeiro.

Para a variável *PCPimp*, foram coletados dados quanto ao status da implementação dos PCP até 31/12/2019. Nesta data, segundo o PIPCP (Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015), 5 PCP eram de registro contábil obrigatórios pelos 88 entes analisados e 11 PCP eram voluntários. O referido plano discrimina os prazos aplicáveis aos municípios entre aqueles com até 50 mil habitantes e com população superior a esse montante. A Tabela 1 apresenta tais prazos com a indicação sintetizada a qual PCP se refere, sendo importante considerar que PCP “compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público” (Portaria STN nº 638, de 19 de novembro de 2013, Art. 6º).

Tabela 1

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

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

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

Para verificar a possível diferença entre os PCP de registros contábeis obrigatórios e os voluntários, os dados coletados foram discriminados em PCP de implementação obrigatória até 31/12/2019 e após 31/12/2019 e total de PCP implementado até 31/12/2019, identificados como *PCPimp_até2019*, *PCPimp_após2019* e *PCPimp_total2019*, respectivamente. De acordo com os dados coletados nos pareceres, atribuiu-se 1 para PCP implementado e 0 para PCP não implementado. A Tabela 2 apresenta a possível variação de cada uma dessas 3 variáveis dependentes, bem como sintetiza outras informações sobre elas.

Quanto à construção da variável de interesse, *Desempenho*, foram utilizadas as impropriedades contábeis citadas no voto do Relator e que foram convertidas em determinações pelo TCM-RJ e pelos TCE-RJ aos municípios do estado do Rio de Janeiro. Essas determinações foram coletadas e tabuladas por município e resultaram em 25 impropriedades distintas. Essas são estritamente originadas de impropriedades contábeis, cujo teor se refere à incorreção ou falta de: (i) registros contábeis; (ii) reconhecimento, mensuração e evidenciação de elementos nas demonstrações contábeis, inclusive notas explicativas; e (iii) classificação conforme ementário de receitas e despesas orçamentárias, que de algum modo não estavam de acordo com a legislação contábil brasileira.

Assim, o número total de impropriedades por ente foi calculado e a variável *Desempenho* foi construída a partir de uma nota atribuída a cada município. Para a construção da variável, foi atribuída a nota máxima equivalente a 10 a cada ente da qual se subtraiu o número total de impropriedades contábeis. A fórmula utilizada é apresentada a seguir.

$Desempenho_i = 10 - \text{número de impropriedades contábeis convertidas em determinações no parecer prévio do município}$

Optou-se pela nota máxima equivalente a 10 pois verificou-se que o maior número total de impropriedades incorridas pelos municípios foi oito, apesar de se ter levantado 25 impropriedades distintas. Ademais, a nota 10 é usualmente utilizada como nota máxima em testes no contexto brasileiro, fato este que pode facilitar a assimilação dos resultados quanto a essa variável.

Variáveis de controle foram inseridas no modelo final, a saber: (i) despesa na função administração (*DespAdm*), (ii) parecer prévio das contas de governo do município (*Parecer*), (iii) governança em Tecnologia da Informação (*GovTI*) e (iv) classe populacional dos entes (*ClassePop*). A Tabela 2 apresenta informações referentes às variáveis de controle, bem como sumariza informações da variável dependente e de interesse.

Tabela 2
Variáveis do estudo

Classificação	Sigla	Nome	Tipo e variação	Descrição	Fonte dos dados
Dependente	<i>PCPimp_at é2019</i>	Procedimento Contábil Patrimonial implementado até 31/12/2019 e cujo registro contábil era obrigatório nessa data.	Variável quantitativa discreta, de contagem: 0 a 5 PCP implementado	Indica a quantidade de PCP implementado até 31/12/2019 por um município ao se considerar somente os PCP cujo registro contábil era obrigatório na data da coleta dos dados.	Pareceres prévios da prestação de contas de governo de cada município, referente ao ano de 2019, emitidos e publicados pelo TCE-RJ e pelo TCM-RJ.
Dependente	<i>PCPimp_ap ós2019</i>	Procedimento Contábil Patrimonial implementado até 31/12/2019 e cujo registro contábil era voluntário até essa data	Variável quantitativa discreta, de contagem: 0 a 11 PCP implementado	Indica a quantidade de PCP implementado até 31/12/2019 por um município ao se considerar somente os PCP cujo registro contábil era voluntário na data da coleta dos dados.	Pareceres prévios da prestação de contas de governo de cada município, referente ao ano de 2019, emitidos e publicados pelo TCE-RJ e pelo TCM-RJ.
Dependente	<i>PCPimp_tot al2019</i>	Procedimento Contábil Patrimonial implementado até 31/12/2019 e cujo registro contábil era obrigatório ou voluntário até essa data	Variável quantitativa discreta, de contagem: 0 a 16 PCP implementado	Indica a quantidade de PCP implementado até 31/12/2019 por um município ao se considerar os PCP cujo registro contábil era obrigatório ou voluntário na data da coleta dos dados.	Pareceres prévios da prestação de contas de governo de cada município, referente ao ano de 2019, emitidos e publicados pelo TCE-RJ e pelo TCM-RJ.
Interesse	<i>Desempenho</i>	Desempenho contábil	Variável quantitativa discreta: nota de 0 a 10 pontos	Indica a nota atribuída ao desempenho contábil de um município. A nota 0 indica que a contabilidade não executou a atividade	Pareceres prévios da prestação de contas de governo de cada município, referente ao ano de 2019, emitidos e publicados pelo

Classificação	Sigla	Nome	Tipo e variação	Descrição	Fonte dos dados
				de acordo com o esperado, enquanto execução sem inconformidades detectadas é observada quando o município obteve a nota 10.	TCE-RJ e pelo TCM-RJ.
Controle	<i>DespAdm</i>	Percentual da despesa na função administração	Variável quantitativa contínua: porcentagem	Total de despesas orçamentárias liquidadas da função administração em relação ao total de despesas (exceto as despesas intraorçamentárias).	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)
Controle	<i>GovTI</i>	Governança em Tecnologia da Informação	Variável quantitativa contínua: em pontos	Indicador integrante do cálculo do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM). Representa a métrica da governança em Tecnologia da Informação.	Instituto Rui Barbosa (IRB).
Controle	<i>Parecer</i>	Parecer prévio das contas de governo do município	Variável binária: 1 = parecer favorável à aprovação das contas e 0 = parecer contrário à aprovação das contas	Indica se o Parecer prévio é favorável, ou não, à aprovação das contas de governo.	Pareceres prévios da prestação de contas de governo de cada município, referente ao ano de 2019, emitidos e publicados pelo TCE-RJ e pelo TCM-RJ.
Controle	<i>ClassePop</i>	Classe populacional	Variável binária: 1 = município com mais de 50 mil habitantes e 0 = município com até 50 mil habitantes	Indica se o município possui população com mais ou até 50 mil habitantes. A distinção foi efetuada em decorrência da diferença no prazo para a implementação dos PCP para essas duas classes de municípios.	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Fonte: Elaboração própria (2021).

Para a análise dos dados, os modelos de regressão Poisson e binomial negativo foram utilizados. Esses modelos são aplicados quando a variável dependente se “apresenta na forma quantitativa, porém com valores discretos e não negativos (dados de contagem)” (Fávero & Belfiore, 2017, p. 695), sendo este o caso das variáveis *PCPimp_até2019*, *PCPimp_após2019* e *PCPimp_total2019*.

O Modelo 1 representa a regressão Poisson empregado com *PCPimp_até2019* (referente à H1a) enquanto o Modelo 2 e a 3 representam a regressão binomial negativo utilizada com *PCPimp_após2019* (referente à H1b) e *PCPimp_total2019* (referente à H1c), respectivamente.

$$\ln(\lambda_i) = \alpha + \beta_1 \cdot Desempenho_i + \beta_2 \cdot Parecer_i + \beta_3 \cdot DespAdm_i + \beta_4 \cdot GovTI_i + \beta_5 \cdot ClassePop_i \quad (\text{Modelo 1})$$

$$\ln(\lambda_i) = \alpha + \beta_1 \cdot Desempenho_i + \beta_2 \cdot Parecer_i + \beta_3 \cdot DespAdm_i + \beta_4 \cdot GovTI_i + \beta_5 \cdot ClassePop_i + \varepsilon_i \quad (\text{Modelo 2})$$

$$\ln(\lambda_i) = \alpha + \beta_1 \cdot Desempenho_i + \beta_2 \cdot Parecer_i + \beta_3 \cdot DespAdm_i + \beta_4 \cdot GovTI_i + \beta_5 \cdot ClassePop_i + \varepsilon_i \quad (\text{Modelo 3})$$

A diferença se deve a dispersão nos dados das 3 variáveis dependentes e, especificamente, à diferença entre a média e a variância dessas variáveis. Os dados da variável *PCPimp_até2019* segue uma distribuição Poisson em que há equidispersão nos dados. A equidispersão nos dados dessa variável dependente foi constatada por meio de teste em que os valores previstos de PCP obrigatórios implementados apresenta valor-*p* equivalente a 0,906, sendo que a super ou subdispersão é verificada quando o valor-*p* é inferior a 0,050 (Fávero & Belfiore, 2017, p. 728).

Já os dados das variáveis *PCPimp_após2019* e *PCPimp_total2019* apresentam variâncias consideravelmente maiores que as suas médias apresentando, assim, superdispersão nos dados. Os valor-*p* para essas variáveis foram 0,042 e 0,000, respectivamente (Fávero & Belfiore, 2017, p. 728).

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

- (i) controle interno: variável binária, sendo 1 = “possui estrutura organizacional para a área responsável pelo controle interno” e “possui atuação e atividades do controle interno no cumprimento de metas e limites fiscais e contabilidade” e “possui função de auditoria governamental do sistema de controle interno” e 0 = algum desses requisitos não satisfeito;
- (ii) vínculo do responsável pelo controle interno: variável binária, sendo 1 = “cargo efetivo municipal” ou “com cargo efetivo municipal, nomeado por concurso para a área de controle interno” ou “efetivo em outra esfera pública”; 0 = “sem vínculo permanente/cargo comissionado”;
- (iii) classe populacional: variável binária, sendo 1 = município com mais de 50 mil habitantes e 0 = município com até 50 mil habitantes;
- (iv) Índice de Planejamento: variável contínua que representa a métrica de planejamento municipal. Essa integra o cálculo do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM).

Os diversos modelos estimados com essas variáveis resultaram em controles sem significância estatística nos 3 modelos estimados, mesmo com 90% de nível de confiança (10% de nível de significância).

5 RESULTADOS

De acordo com os dados coletados, observou-se que maioria dos entes dos municípios (51,14%) implementaram até 2 dos 5 PCP que era obrigatórios até o ano dos pareceres coletados (2019), mensurados por meio da variável *PCPimp_até2019*. Especificamente, 15 (17,05%) entes não implementaram nenhum dos PCP obrigatórios, 11 (12,50%) implementaram 1 PCP e 19 (21,59%) implementaram 2 PCP. A soma de 17 (19,32%) municípios implementaram todos os 5 PCP obrigatórios.

Os PCP referentes à “Provisão Atuarial” e à “Fornecedores” foram os implementados pela maioria dos municípios do estado do Rio de Janeiro, uma vez que 63,64% e 62,50% municípios, respectivamente, efetuaram a implementação. É importante destacar que Provisão Atuarial é um dos dois PCP cuja obrigatoriedade de registro contábil se deu a partir da data de publicação da Portaria STN nº 548 em 24/09/2015. O outro PCP que se tornou obrigatório com essa publicação é o referente à “Dívida Ativa”, cuja implementação até 31/12/2019 tinha sido efetuada por um pouco mais da metade (55,68%) dos 88 municípios analisados e que resultou como o terceiro PCP obrigatório mais implementado.

Observa-se, também, que “Benefícios a Empregados” é o PCP obrigatório que teve menor aderência, uma vez que 31,82% dos entes implementaram tal procedimento. Os registros contábeis desse PCP são demandados desde 01/01/2019 para os municípios com até 50 mil habitantes e desde 01/01/2018 para os municípios com mais de 50 mil habitantes.

Já em relação aos 11 PCP cujo registro contábil era voluntário até o ano dos pareceres coletados, mensurados por meio da variável *PCPimp_após2019*, observou-se que o percentual de entes que não implementaram nenhum PCP foi 12,50 pontos percentuais superior ao observado na variável *PCPimp_até2019*, pois 63,64%, ou 56 entes, não implementaram nenhum PCP voluntário. Observa-se, também, que a quantidade máxima de PCP voluntário implementada equivale a 9, porém, somente 1 ente municipal efetuou tal implementação. O município que efetuou a implementação desse número de PCP voluntário efetuou também a implementação dos 5 PCP obrigatórios e alcançou, conseqüentemente, a quantidade máxima de 14 PCP implementado (Tabela 3), mensurado pela variável *PCPimp_total2019*.

Dentre os 11 PCP de implementação voluntária, “Empréstimos e Financiamentos” obteve o maior percentual de implementação (27,27%), seguido por “Estoque”, “Investimentos Permanentes” e “Bens Móveis e Imóveis” que foram implementados por 20,45%, 15,91% e 14,77% dos entes, respectivamente.

Os 2 PCP voluntários com os maiores prazos para implementação, “Bens de Infraestrutura” e “Bens do Patrimônio Cultural”, foram os procedimentos com os menores percentuais de uso de pelos, haja vista que 2,27%, ou 2 entes, é o percentual de entes que executaram a implementação de cada um desses PCP. De acordo com os dados, entretanto, não é possível afirmar que o percentual de PCP implementado cujo registro era voluntário decresce com o aumento do prazo, uma vez que “Provisões”, por exemplo, foi o terceiro PCP com o menor percentual de implementação (6,82%) e a sua obrigatoriedade de registro contábil iniciou em 01/01/2020 para municípios com mais de 50 mil habitantes em 01/01/2021 para municípios com até de 50 mil habitantes.

A Tabela 3 apresenta a distribuição de frequências da variável *PCPimp_total2019*. Observa-se que a maioria (51,14%) dos 88 municípios analisados implementaram até 3 PCP do total de 16 procedimentos analisados, sejam eles obrigatórios ou voluntários.

A média, mediana e a variância da variável *PCPimp_total2019* equivalem a 3,89, 3,00 e 10,58 PCP implementado, respectivamente (Tabela 6). Já as referidas estatísticas equivalem, respectivamente, a 1,34, 0,00 e 5,26, para *PCPimp_após2019* e 2,55, 2,00 e 2,99 para *PCPimp_até2019* (Tabela 6).

Tabela 3
Frequências da variável *PCPimp_total2019*

Número de <i>PCPimp_total2019</i>	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência acumulada (%)
0	14	15,91	15,91
1	6	6,82	22,73
2	16	18,18	40,91
3	9	10,23	51,14
4	12	13,64	64,77
5	14	15,91	80,68
6	1	1,14	81,82
7	2	2,27	84,09
8	3	3,41	87,50
9	4	4,55	92,05
10	3	3,41	95,45
11	2	2,27	97,73
12	0	0,00	97,73
13	1	1,14	98,86
14	1	1,14	100,00
15	0	0,00	100,00
16	0	0,00	100,00
Soma	88	100,00	

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à variável *Desempenho*, com possível oscilação de 0 a 10, nenhum município analisado auferiu as notas 0 e 1. O desempenho mínimo equivale a 2 e foi verificado em 1 ente municipal. Os entes receberiam essas três notas se a quantidade de impropriedades contábeis totalizasse 10, 9 e 8, respectivamente. O desejável é que os municípios obtivessem nota igual a 10, pois indicaria que esses não tiveram impropriedades convertidas em determinações nos pareceres prévios referentes ao ano de 2019. Observou-se, porém, que apenas 4 entes dos 88 analisados obtiveram essa nota e que 55 entes auferiram nota igual ou inferior a 7, o que indica que mais da metade (62,50%) dos municípios obtiveram ao menos 3 determinações oriundas de impropriedades contábeis. A média e a mediana da variável *Desempenho* equivalem a 6,95 e 7,00, respectivamente (Tabela 6). A Tabela 4 apresenta a distribuição de frequências da variável *Desempenho*.

Tabela 4
Frequências da variável *Desempenho*

<i>Nota de Desempenho</i>	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência acumulada (%)
0	0	0,00	0,00
1	0	0,00	0,00
2	1	1,14	1,14
3	4	4,55	5,68
4	3	3,41	9,09
5	11	12,50	21,59
6	14	15,91	37,50
7	16	18,18	55,68
8	20	22,73	78,41
9	15	17,05	95,45
10	4	4,55	100,00
Soma	88	100,00	

Fonte: Dados da pesquisa.

Dentre as 25 impropriedades contábeis apuradas, observa-se que a referente a falta ou incorreção de contabilização dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) teve a maior incidência, uma vez que essa esteve presente nos pareceres de mais da metade (56,52%) dos municípios. Trata de recursos vinculados de alta visibilidade, sujeitos à fiscalização inclusive de controles externos de âmbito federal e estadual.

A segunda impropriedade mais observada se refere a registros incorretos dos saldos do resultado financeiro apurado no Balanço Patrimonial. Essa impropriedade originou determinações em 45,65% dos municípios analisados. Tal constatação acende um alerta para falta de conformidade na parametrização dos registros das disponibilidades por destinação de recursos, ponto importante para tomada de decisão quanto à abertura de créditos adicionais por superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial. A Tabela 5 apresenta as cinco impropriedades contábeis com maior incidência nos pareceres prévios do ano de 2019.

Tabela 5
Lista das cinco impropriedades contábeis com maior incidência

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

Fonte: Dados da pesquisa.

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

Tabela 6
Estatística descritiva das variáveis do modelo

Panel A: variáveis quantitativas							
Variável	N	Média	Mediana	Desvio-padrão	Variância	Mínimo	Máximo
<i>PCPimp_até2019</i>	88	2,55	2,00	1,73	2,99	0,00	5,00
<i>PCPimp_após2019</i>	88	1,34	0,00	2,29	5,26	0,00	9,00
<i>PCPimp_total2019</i>	88	3,89	3,00	3,25	10,58	0,00	14,00
<i>Desempenho</i>	88	6,95	7,00	1,83	3,33	2,00	10,00
<i>DespAdm</i>	88	17,59%	16,74%	6,89%	0,00	3,52%	41,66%
<i>GovTI</i>	88	59,47	60,50	12,06	145,40	32,00	84,00

Panel B: variáveis binárias			
Variável	Categorias	N	%
<i>Parecer</i>	1 = parecer prévio favorável à aprovação das contas	62	70,45
	0 = parecer prévio contrário à aprovação das contas	26	29,55
<i>ClassePop</i>	1 = município com mais de 50 mil habitantes	37	42,05
	0 = município com até 50 mil habitantes	51	57,95

Fonte: Dados da pesquisa.

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

Tabela 7
Resultados dos modelos de regressão

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3
<i>Desempenho</i>	0,0358	0,1064	0,0622
<i>Parecer</i>	0,2768*	0,0582	0,1713
<i>DespAdm</i>	-3,0316**	-1,1864	-2,5968**
<i>GovTI</i>	0,0090	0,0370**	0,0184***
<i>ClassePop</i>	-0,0772	1,2671***	0,3280*
Constante	0,4890	-3,3457**	-0,0388
N	88	88	88
Prob > chi2	0,0148	0,0090	0,0054
<i>Pseudo R2</i>	0,0410	0,0592	0,0387
<i>Deviance goodness-of-fit</i>	0,0048		
<i>Pearson goodness-of-fit</i>	0,2099		

Nota. *: indica significância estatística ao nível de 10%; **: indica significância estatística ao nível de 5%; ***: indica significância estatística ao nível de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados dos três modelos evidenciam que, por meio dos dados utilizados, em média, rejeita-se a Hipótese 1, e seus desdobramentos, quanto a relação positiva entre desempenho contábil e a implementação dos PCP decorrentes da convergência às IPSAS. Nota-se, assim, que os achados diferem do esperado na presente pesquisa, o que indica a possibilidade de a variável *Desempenho* não estar mensurando devidamente o desejado ou a possibilidade de o *Desempenho* contábil não ter relação devido a influência ou impacto de outras variáveis sobre a implementação dos PCP.

De acordo com os resultados do Modelo 1, cuja variável dependente se refere a implementação dos PCP obrigatórios, verifica-se que as variáveis de controle *Parecer* e *DespAdm* resultaram com significância estatística ao nível de 10% e 5%, respectivamente. No Modelo 2, por sua vez, cuja variável dependente se refere a implementação dos PCP voluntários, as variáveis de controle com significância estatística ao nível de 1% e 5%, respectivamente, foram *ClassePop* e *GovTI*. Já no Modelo 3 em que a variável dependente representa a quantidade total de PCP implementado pelos entes, as variáveis de controle *DespAdm*, *ClassePop* e *GovTI* resultaram com significância estatística ao nível de 5%, 1% e 10%, respectivamente.

6 DISCUSSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

De acordo com os dados coletados referentes aos 88 municípios do estado do Rio de Janeiro, se obteve evidências, por meio dos modelos de regressão Poisson e binomial negativo apresentados, que não é possível concluir que o desempenho contábil apresenta relação, seja

ela positiva ou negativa, com a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais decorrentes da convergência às IPSAS, uma vez que a variável de interesse resultou sem significância estatística mesmo se considerássemos o nível de 10%.

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

Segundo, no modelo em que a variável dependente utilizada representava os PCP de implementação voluntária, observou-se que quanto maior o índice de governança em TI, maior a probabilidade de o ente implementar PCP de maneira voluntária. Terceiro, nesse mesmo modelo, notou-se que a probabilidade de um ente com mais de 50 mil habitantes implementar os PCP de maneira voluntária e superior à probabilidade de tal implementação ocorrer por um ente com até 50 mil habitantes. Esses achados nos dão indícios de que há características municipais relacionadas com a implementação de PCP. Assim, estudos adicionais são necessários para se verificar em quais situações esses achados são válidos e, conseqüentemente, aprimorarmos a compreensão sobre o quanto as características municipais respondem pelo status da implementação dos PCP.

Por fim, o percentual de despesa liquidada na função Administração apresentou significância em 2 dos três modelos estimados, porém, a relação resultou negativa. O achado indica que quanto maior o percentual de despesa alocada na função Administração, em relação à despesa total, menor a probabilidade de implementação de PCP obrigatório (Modelo 1) ou de implementação de PCP obrigatório e voluntário (Modelo 3). Este achado chama a atenção para a possível ineficiência na alocação de recursos públicos,

Os dados utilizados para a operacionalização do estudo também apresentam limitações. Esses são referentes aos municípios de um estado brasileiro. O uso de dados de estados diferentes e, principalmente, de regiões diferentes, pode demandar o acréscimo de variáveis de controle extraídas do Modelo de Contingência (Lüder, 1992) e uma de suas alterações (Lüder, 2002), como, por exemplo, a cultura, que também compõe o arranjo institucional.

Ademais, é possível que a mensuração efetuada para a variável de interesse da presente pesquisa não esteja mensurando adequadamente o desejado, uma vez que os resultados referentes a essa variável resultaram divergentes do esperado. Assim, sugere-se que em pesquisas futuras a mensuração da variável seja aprimorada a partir da proposição efetuada no presente estudo.

REFERÊNCIAS

- Aquino, A. C. B. & Neves, F. R. (2020). Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 1(3), pp. 120-43. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120307>
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13(e144691). <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144691>
- Azevedo, R. R., Aquino, A. C. B., Neves, F. R., & Silva, C. M. (2020). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Public Money & Management*, 40(7), pp. 509-518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>

- Budiius, D.I, Buchholtz, K (1996), Controlling Local Government Cost and Performance: An International Comparison, in: Chan et al. (eds.), *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 9, pp. 33-57, Greenwich, CT: Jai Press
- Caperchione, E., Cohen, S., Manes-Rossi, F., & Brusca, I. (2019). Editorial: Innovations in public sector financial and management accounting—for better or worse? *Public Money & Management*, 39(6), pp. 385-388. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583906>
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2016). NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Recuperado de <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2018). NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas. Recuperado de <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP17.pdf>
- Dewi, N., Azam, S., & Yusoff, S. (2019). Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. *Management Science Letters*, 9(9), pp. 1373-1384. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.5.013>
- Godfrey, A.D.I, Devlin, P.J.I, Merrouche, C. (1995), The Contingency Model and East Africa - Towards a Critique, Paper presented at the Sib CIGAR Conference, Paris.
- Godfrey, A.D.I, Devlin, P.J.I, Merrouche, C. (1996), Governmental Accounting in Kenya, Tanzania, and Uganda, in: Chan, J.L. et al. (eds.), *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol.9, pp. 193-208, Greenwich, CT: JAI Press
- Godfrey, A.D.I, Devlin, P.J.I, Merrouche, M.C. (2001), A Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations, in: Bac, A. (ed.), *International Comparative Issues in Government Accounting*, pp. 279-296, Boston et al.: Kluwer
- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Manual de Análise de Dados: Estatística e Modelagem Multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Irvine, H. J. (2011). From go to woe: how a not-for-profit managed the change to accrual accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(7), pp. 824-847.
- Jaruga, A.I, Nowak, W.A. (1996), Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations, in: Chan, J.L. et al. (eds.), *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 9, pp. 21-31, Greenwich, CT: JAI Press
- Laughlin, R.I, Pallot, J. (1998), Trends, Patterns and Influencing Factors: Some Reflections, in: Olson, O. et al. (eds.), *Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management*, pp. 376-399, Oslo: Cappelen
- Lino, A. F. & Aquino, A. C. B. (2018). The diversity of the Brazilian regional Audit Courts on government auditing. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), pp. 26-40. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>
- Lino, A. F. & Aquino, A. C. B. (2020). Práticas não adequadas nos tribunais de contas. *Revista de Administração Pública*, 54(2), pp. 220-242. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190270>
- Lino, A. F., Carvalho, L. B., Aquino, A. C. B., & Azevedo, R. R. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), pp. 375-391. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>
- Lüder, K. G. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political - Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127. <http://jameslchan.com/papers/Luder1992ContingencyModel.pdf>
- Lüder, K. G. (2002). Research in comparative governmental accounting over the last decade: achievements and problems. In V. Montesinos & J. M. Vela (Eds.), *Innovations in governmental accounting*. <http://www.elsevier.com/locate/scp>

- Ministério da Fazenda (2020). Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais: 2020. Recuperado de https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2020/114?ano_selecionado=2020
- Mustapha, M., Ismail, K.N.I.K., & Ahmad, H.N. (2020). Professionalism, Competency and Financial Reporting Quality: A Perception of Director of Finance in a Changing Public Sector Reporting Standard. *Jurnal Pengurusan (UKM Journal of Management)*, 57. Recuperado de <https://ejournal.ukm.my/pengurusan/article/view/23097>
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Public sector accounting reform in Latin America and Epistemic Communities: an institutional approach. *Revista de Administração Pública*, 54(1). <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157x>
- Pallot, J. (1996), Innovations in National Government Accounting and Budgeting in New Zealand, in: Chan, J.L. et al. (eds.), *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 9, pp. 323-348, Greenwich, CT.: JAI Press
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, pp. 1-24. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. (8a ed. - Exercício 2019). Recuperado de https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484
- Sediyama, G. A. S., Aquino, A. C. B., & Lopes, G. B. (2018). A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), pp. 78-100. Recuperado de <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4656>
- Tesouro Nacional (2021). Ranking de qualidade das informações contábeis e fiscais. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/ranking-da-qualidade-da-informacao-contabil-e-fiscal-no-siconfi>
- Yamamoto, K. (1997), Accounting System Reform and Public Management in Local Governments, Paper presented at the 6th CIGAR Conference, Milan
- Yamamoto, K. (2000), Accounting System Reform and Management in the Japanese Local Government, in: Caperchione, E.I, Mussari, R. (eds.), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, pp. 143-157, Boston et al.: Kluwer.