

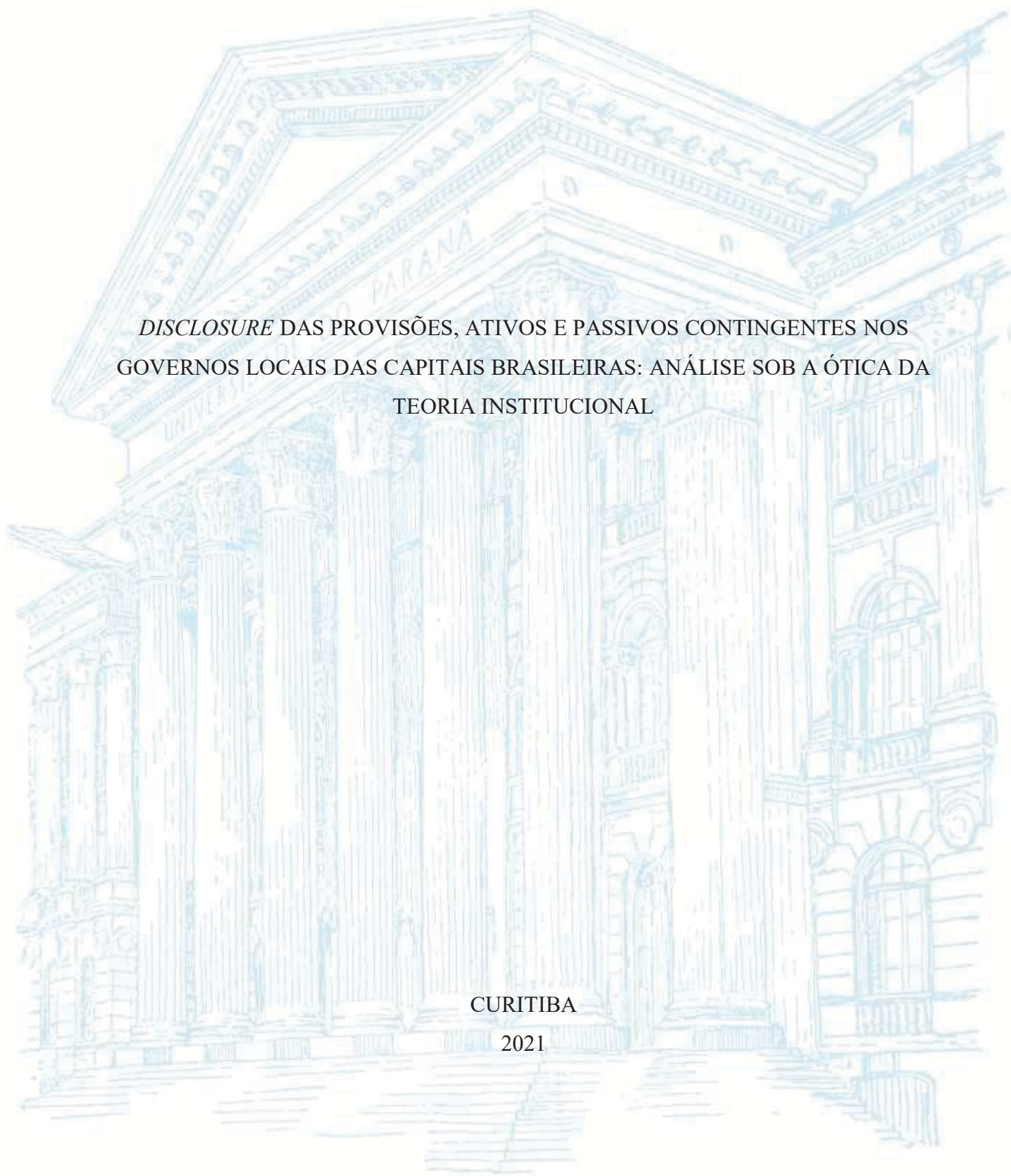
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JOSELITA ANUNCIÇÃO SANTOS

DISCLOSURE DAS PROVISÕES, ATIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES NOS
GOVERNOS LOCAIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS: ANÁLISE SOB A ÓTICA DA
TEORIA INSTITUCIONAL

CURITIBA

2021



JOSELITA ANUNCIÇÃO SANTOS

DISCLOSURE DAS PROVISÕES, ATIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES NOS
GOVERNOS LOCAIS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS: ANÁLISE SOB A ÓTICA DA
TEORIA INSTITUCIONAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.

Linha de Pesquisa: Contabilidade Financeira

Orientador: Prof. Dr. Blenio Cezar Severo Peixe.

CURITIBA

2021

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
APLICADAS – SIBI/UFPR COM DADOS FORNECIDOS PELO(A) AUTOR(A)
Bibliotecária: Maria Lidiane Herculano Graciosa – CRB 9/2018

Santos, Joselita Anunciação

Disclosure das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: uma análise sob a ótica da teoria institucional / Joselita Anunciação Santos. – 2021.

98 p.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Orientador: Blênio Cezar Severo Peixe.

Defesa: Curitiba, 2021.

1. Contabilidade. 2. Divulgação da informação. 3. Passivos contingentes (Contabilidade). 4. Ativos (Contabilidade). 5. Serviço público. I. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. II. Peixe, Blênio Cezar Severo. III. Título.

CDD 657

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da dissertação de Mestrado de **JOSELITA ANUNCIÇÃO SANTOS** intitulada: **DISCLOSURE DAS PROVISÕES, ATIVOS E PASSIVOS**

CONTINGENTES NOS GOVERNOS LOCAIS DAS

CAPITAIS BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL, sob orientação do Prof. Dr. BLÊNIO CEZAR SEVERO PEIXE, que após terem inquirido a aluna e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua **APROVAÇÃO** no rito de defesa.

A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 02 de Agosto de 2021.

Assinatura Eletrônica

02/08/2021 22:27:50.0

BLÊNIO CEZAR SEVERO PEIXE

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

03/08/2021 15:18:23.0

LUIZ PANHOCA

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

02/08/2021 20:01:37.0

MAYLA CRISTINA COSTA

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

02/08/2021 18:35:23.0

DIANA VAZ DE LIMA

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA)

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida, por todas as coisas boas e por todos os desafios, muitas vezes, não compreendidos em tempo, mas, hoje, reconhecidos como necessários para meu aprendizado. Sou grata por ter me dado uma família tão especial.

À minha família, por todas as lições de amor, companheirismo, amizade, caridade, dedicação, abnegação, compreensão e perdão que me dá a cada novo dia. Sinto-me mais orgulhosa e privilegiada por ter pais tão especiais e irmãos sempre prontos para a me apoiar em tudo na vida.

A meus tios, tias, primos e primas, especialmente à tia Rita que sempre torceu por mim. Obrigada por todo carinho ofertado.

Ao Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe pela orientação, competência, profissionalismo, dedicação e incentivo. Eternamente grata pelo apoio prestado, pelos elogios proferidos com tanto cuidado e, sobretudo, pelas críticas construtivas, cruciais a meu amadurecimento como pesquisadora. Tenho certeza de que não chegaria neste ponto sem o seu apoio, pois foi e é muito mais que orientador: para mim, será sempre mestre e amigo.

Aos membros da banca examinadora, as Prof^{as} Dr^{as} Diana Lima e a Prof^a Mayla Cristina Costa que, tão gentilmente, aceitaram participar e colaborar para o melhoramento desta dissertação. Agradeço ainda pelas conversas breves, porém importantes.

Aos amigos, Henrique, João Lucas, Marcio Oliveira, Quelmonis Souza, Thiago Sena e Vanessa Carvalho, pois atuaram como irmãos, sempre presentes, logo, cativos de carinho e afeto constantes. Obrigada por contribuir sobremaneira para a realização deste estudo, especialmente nos momentos mais difíceis.

À UFPR pela oportunidade concedida para a realização deste curso e desta dissertação.

Aos colegas, em especial, a Camila Bettega pelas leituras, revisões, questionamentos, pelo apoio ofertado e pelas discussões sempre tão produtivas.

Por fim, a todos aqueles que contribuíram, direta ou indiretamente, para a realização desta dissertação, o meu sincero agradecimento.

Desesperar, Jamais
Aprendemos muito nestes anos
Afinal de contas, não tem cabimento
Entregar o jogo no primeiro tempo
Nada de correr da raia
Nada de morrer na praia
Nada, nada, nada de esquecer.

(Ivan Lins)

RESUMO

Imersa em um cenário de intensas e recorrentes mudanças, a contabilidade aplicada ao setor público tem-se tornado alvo de inúmeras pesquisas. Nesse sentido, o cerne deste estudo está nas discussões em torno do processo de institucionalização das normas no Brasil, tendo como principal objetivo analisar a relação do processo de institucionalização da NBC TSP 03 com o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes sob a ótica da Teoria Institucional nos governos locais das capitais brasileiras. Por meio de um estudo de cunho descritivo e abordagem quantitativa, foram avaliadas as notas explicativas no período de 2014 a 2019 das 26 capitais brasileiras além de alguns demonstrativos contábeis obrigatórios estabelecidos pela Lei 4.320/64, quais sejam: BO (Balanço Orçamentário) e BP (Balanço Patrimonial). Realizou-se ainda uma regressão logística, a fim de verificar a relação existente entre a edição de uma norma e as variáveis: receita orçamentária *per capita*, receitas próprias *per capita*, tamanho do ativo, transferências recebidas e endividamento. Como resultado desse empreendimento, verificou-se um avanço na implantação da NBC TSP 03 nas prefeituras analisadas no período entre 2017 e 2019, contudo, não foi possível constatar a institucionalização conjunta no âmbito desses entes. Somente as prefeituras do Rio de Janeiro e de Salvador declararam por meio de nota ter implementado a prática; no entanto, em tal demonstrativo, a capital baiana não destacou quais critérios estão utilizando para reconhecer, evidenciar e mensurar esses itens. Tais achados corroboraram os estudos de França *et al* (2016) e de Nascimento *et al* (2019), pois ambas pesquisas sinalizaram o *disclosure* incipiente daqueles itens patrimoniais. Conclui-se que os critérios de reconhecimento dos ativos contingentes e passivos contingentes, mesmo após a edição da NBCS TSP 03, ainda podem ser pautados em aspectos subjetivos, tal ação pode direcionar a decisão do gestor público, principalmente no momento do reconhecimento de uma dívida, uma vez que um alto grau de endividamento pode sinalizar uma má gestão dos recursos públicos.

Palavras-chave: *Disclosure*. Provisões. Ativos e passivos contingentes. Teoria Institucional.

ABSTRACT

Immersed in a scenario of intense and recurrent changes, accounting applied to the public sector has become the target of numerous researches. In this sense, the core of this study lies in the discussions around the institutionalization process of norms in Brazil, with the main objective of analyzing the relation between the institutionalization process of NBC TSP 03 with the disclosure of contingent provisions, assets and liabilities from the perspective of Institutional Theory in Local Governments of Brazilian Capitals. By means of a descriptive study and a quantitative approach, the explanatory notes for the period 2014 to 2019 of the 26 Brazilian capitals and the mandatory financial statements established Law 4320/64 were evaluated, namely: BBS (Budget Balance Sheet) and BS (Balance Sheet). A logistic regression was also carried out in order to verify the relationship between the edition of a norm and the variables: budget revenue *per capita*, the State's revenue *per capita*, assets dimensions, transfers received and indebtedness. As a result of this undertaking, there was an advance in the implementation of NBC TSP 03 in the analyzed municipalities in the period between 2017 and 2019, however, it was not possible to verify the joint institutionalization in the family environment between them. Only the city halls of Rio de Janeiro and Salvador declared through a note to have implemented the practice; however, in such statement, the capital of Bahia did not highlight which criteria it is using to recognize, evidence and measure those items. These findings corroborate the studies by França *et al* (2016) and by Nascimento *et al* (2019). It is concluded that the criteria for recognition of contingent assets and contingent liabilities, even after the edition of NBC TSP 03, can still be based on subjective aspects. Such action guides the decision of the public manager, especially when recognizing a debt, since a high degree of indebtedness can signal mismanagement of public resources.

Keywords: *Disclosure*. Provisions. Contingent assets and liabilities. Institutional Theory.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1-	ESQUEMA PARA A IMPLANTAÇÃO DE UM NOVO PADRÃO	25
FIGURA 2 -	ÁRVORE DE DECISÃO - PARÂMETROS DE <i>DISCLOSURE</i>	37
FIGURA 3 -	NUVEM DE PALAVRAS.....	57
FIGURA 4 -	<i>DISCLOSURE</i> DAS PROVISÕES DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS	64
FIGURA 5 -	<i>DISCLOSURE</i>	65
FIGURA 6 -	AVANÇO DO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO <i>DISCLOSURE</i> NAS CAPITAIS BRASILEIRAS	67
FIGURA 7 -	TAMANHO DO ATIVO (DEZ MAIORES MÉDIAS).....	69
FIGURA 8 -	ENDIVIDAMENTO	69

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 -	RELAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS ÀS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO (NBC TSP).....	31
TABELA 2 -	DIFERENÇAS ENTRE PASSIVOS CONTINGENTES E PROVISÕES	38
TABELA 3 -	ASPECTOS RELATIVOS AOS ATIVOS CONTINGENTES	40
TABELA 4 -	ESTUDOS RELACIONADOS	44
TABELA 5 -	<i>DESIGN</i> DE PESQUISA	49
TABELA 6 -	DESCRIÇÕES DAS VARIÁVEIS DE PESQUISA	51
TABELA 7 -	EXERCÍCIO DE 2014	58
TABELA 8 -	EXERCÍCIO DE 2015	59
TABELA 9 -	EXERCÍCIO DE 2016	60
TABELA 10 -	EXERCÍCIO DE 2017	61
TABELA 11 -	EXERCÍCIO DE 2018	62
TABELA 12 -	EXERCÍCIO DE 2019	63
TABELA 13 -	IMPLANTAÇÃO DAS NBC TSP 03 NOS EXERCÍCIOS ANALISADOS	66
TABELA 14 -	ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS E AVALIAÇÕES PRELIMINAR	68
TABELA 15 -	ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DOS DADOS TRATADOS EM PAINEL	70
TABELA 16 -	MATRIZ DE CORRELAÇÃO DE PEARSON	71
TABELA 17 -	MATRIZ DE CORRELAÇÃO DE SPEARMAN	71
TABELA 18 -	ESTIMAÇÃO DO MODELO	73
TABELA 19 -	MODELO VIF.....	73
TABELA 20 -	ESTIMAÇÃO PELO TESTE VIF	74
TABELA 21 -	ESTIMAÇÃO – TÉCNICA <i>STEPWISE</i> E TESTE VIF	74
TABELA 22 -	MODELO – TESTE DE HAUSMAN	76
TABELA 23 -	TESTES DE EFEITOS ALEATÓRIOS	77
TABELA 24 -	QUADRO REFERENTE À PORTARIA STN Nº 548, DE 24 DE SETEMBRO DE 2015	79

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ARF	Anexo de Riscos Fiscais
BO	Balanço Orçamentário
BP	Balanço Patrimonial
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
DF	Distrito Federal
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	Federação Internacional de Contadores
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
Mare	Ministério da Administração e Reforma do Estado
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MPRN	Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte
MQG	Mínimos Quadrados Ponderados
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras Técnicas de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
NGP	Nova Gestão Pública
NIE	Nova Economia Institucional
NIS	Nova Sociologia
NPFM	Nova Gestão Financeira
NPM	<i>New Public Management</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
PCASP	Plano de Contas aplicado ao setor público
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PIPCP	Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SEF-SC	Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria de Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA DE PESQUISA.....	13
1.2	OBJETIVOS.....	17
1.2.1	Objetivo geral.....	17
1.2.2	Objetivos específicos.....	17
1.3	JUSTIFICATIVA.....	18
1.4	Limitações do estudo	21
1.5	ESTRUTURA.....	21
2	MARCO TEÓRICO	22
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL.....	22
2.1.1	Aspectos conceituais	22
2.1.2	Processo de institucionalização de práticas	25
2.2	CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	27
2.3	<i>DISCLOSURE</i> DAS PROVISÕES, ATIVOS, PASSIVOS CONTINGENTES NO SETOR PÚBLICO.....	28
2.3.1	Provisões	36
2.3.2	Passivos contingentes	38
2.3.3	Ativos contingentes	39
2.3.4	<i>Disclosure</i> das provisões, dos ativos e dos passivos contingentes nos governos locais	41
3	ESTUDOS RELACIONADOS	44
4	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	48
4.1	<i>DESIGN</i> DA PESQUISA.....	48
4.2	COLETA DE DADOS.....	50
4.3	DESCRIÇÕES DAS VARIÁVEIS DE PESQUISA	51
4.3.1	Variável dependente	52
4.3.2	Variáveis independentes	53
4.4	HIPÓTESE DE PESQUISA.....	53
4.4.1	Modelo de regressão	54
4.5	DADOS EM PAINEL	55
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS	57

5.1	ANÁLISE ECONOMÉTRICA E TESTE DE HIPÓTESES	72
5.2	TESTE DE ADEQUAÇÃO	76
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	81
	REFERÊNCIAS	84

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA DE PESQUISA

O avanço dos meios de comunicação e a nova ordem econômica – fortalecida pelo processo de globalização – passaram a exigir um novo padrão no que diz respeito à linguagem das informações contábeis (Anthony, 1985; Marques, 2017). Os normativos contábeis, por questões peculiares de cada lugar, apresentavam padrões diferentes entre os vários países. Esse fato reproduzia uma diversidade contábil que resultava em demonstrativos com formas heterogêneas, dificultando, assim, a comparabilidade dos resultados alcançados entre países e organizações distintas. (Marques, 2017).

Esse cenário desencadeou uma busca por uma linguagem universal que permitisse a comparação entre os relatórios contábeis, contagiando tanto o setor público quanto o privado (Amorim & Marques, 2019). Na esfera pública, alguns países e organizações internacionais deram início a um amplo movimento de convergência da contabilidade governamental, a fim de melhorar a prestação de contas, a confiabilidade e a transparência dos relatórios. (Torres, 2004).

Nesse contexto, destaca-se a atuação da Federação Internacional de Contadores (IFAC), grande empreendedora de um projeto de padronização da contabilidade internacional por meio de estabelecimento de normas de alta qualidade aplicadas ao setor público, denominados *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público) – (Galera & Bolívar, 2007). Os principais objetivos da adoção dessas normas são a harmonização contabilística, a comparabilidade, a melhoria da confiabilidade, a transparência das contas públicas. (Albuquerque & Bizerra, 2011; Bellanca & Vandernoot, 2014; Amorim & Marques, 2019).

Vale ressaltar que a IFAC não tem poder coercitivo sobre as práticas contábeis dos países, não tendo, assim, como exigir a adoção de seus pronunciamentos; no entanto, o esforço para a integração do processo de convergência é constante, sobretudo pelos incentivos aos governos que visualizam os benefícios em cadeia globalizada. (Amaral & Lima, 2013).

O Brasil também vem seguindo essa tendência, visando à modernização e ao aperfeiçoamento da gestão voltada para uma adequada evidenciação do patrimônio público e para o resgate de procedimentos contábeis suportados por conceitos e princípios. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem empreendido esforços fundamentados em três diretrizes:

a promoção do desenvolvimento conceitual; o fortalecimento institucional da Contabilidade Pública; e a convergência às normas internacionais de Contabilidade (de Lima, Guedes, & Santana, 2009). Por meio da Portaria CFC nº 37/2004, o país instituiu o Grupo de Estudos voltados à área pública que tinha como principal objetivo estudar e propor Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), em consonância com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs). (Xavier & Silva (2012).

O processo de convergência visa facilitar a comparabilidade, diminuindo a assimetria informacional entre as demonstrações contábeis entre os diferentes países, uma vez que aperfeiçoa e torna a contabilidade pública mais próxima do seu real objeto: o patrimônio público. Dessa forma, acaba por ampliar o princípio da competência no cotidiano, demonstrando a importância da gestão dos custos e possibilitando uma maior eficiência na gestão de recursos para o processo de tomada de decisões e *accountability*. (Barbosa, Silva, Alves, & Albuquerque, 2016; Moura, Nascimento, & Viotto, 2021).

No contexto brasileiro, o ponto de partida foi estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na condição de responsável pelo processo de convergência, mediante convênio estabelecido com o IFAC. Além disso, esse conselho também é responsável pela tradução e adequação das IPSAS ao panorama brasileiro; em 2008, editou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público brasileiro por meio dos trabalhos desenvolvidos pelo Comitê Gestor de Convergência (NBCASP) (Carvalho, Lima, & Ferreira, 2012). Essa edição representou o primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais. (Botelho, Lima, & Nascimento, 2011).

Desde então, o processo de adoção vem avançando e, em 2016, foram editadas normas brasileiras baseadas nas IPSAS, que, em um primeiro momento, buscou a harmonização e, posteriormente, a tradução propriamente dita das IPSAS, tais normativos foram denominados de normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T SP). (Lima, 2018).

Em se falando de normas, um dos temas mais mencionados é a questão dos ativos contingentes, passivos contingentes e provisões e a NBC TSP 03 correlacionada à IPSAS 19, publicada pelo CFC em 28 de outubro de 2016. Essa norma define e identifica as circunstâncias nas quais os ativos contingentes, passivos contingentes e provisões devem ser reconhecidos, assim como sua forma de mensuração e *disclosure* nos demonstrativos

patrimoniais e nas notas explicativas do setor público brasileiro, de modo que os usuários possam entender sua natureza, valores e vencimento.

Nota-se, então, que, no contexto vigente, as questões relacionadas à Contabilidade Pública estão em pungente disseminação no âmbito das organizações governamentais, no entanto, para a total compreensão das mudanças contábeis no setor público e do processo que as acompanha, é imprescindível utilizar um arcabouço teórico robusto, uma vez que se faz necessário analisar o contexto e as particularidades em que tais transformações são propostas. (Sasso, 2017).

Nessa perspectiva, a Teoria Institucional vem sendo adotada em estudos recentes para explicar as reformas contábeis do setor público, constituindo-se em um marco conceitual para a compreensão de como as pressões externas e internas afetam o comportamento das organizações públicas, impulsionando-as a implementar mudanças nas práticas contábeis. Essa teoria é vista como uma perspectiva viável da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pelo fato de explicar de que forma as múltiplas pressões institucionais influenciam as escolhas contábeis por meio da análise da interação entre influências do isomorfismo normativo, coercitivo e mimético e outras jurisdições. (Oulasvirta, 2014; Lima & Lima, 2019).

A vertente da Nova Sociologia Institucional apresenta uma abordagem conceitual robusta e permite entender melhor como os fatores externos e internos afetam o processo de mudanças na institucionalização das normas contábeis no Brasil. Os pressupostos dessa abordagem facilitam a compreensão das mudanças institucionais, auxiliando as redefinições de estrutura de governança e implantação de sistemas de gestão. (Diogo, Carvalho & Amaral, 2015).

No que diz respeito ao estudo de temas relacionados às mudanças institucionais, tais como as que vêm ocorrendo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Teoria Institucional tem-se destacado e vem sendo utilizada por diversos autores em suas pesquisas. Destarte, seu uso se justifica principalmente por oferecer uma abordagem diferenciada para os estudos relacionados àquelas mudanças – de caráter contábil ou não (Kutianski, 2015). No âmbito das organizações públicas, essa teoria vem sendo amplamente utilizada para analisar os processos de reforma, devido às suas formulações mais recentes, pois a Governabilidade oferece um caminho fecundo para o exame conjunto das dimensões programáticas e tecnológicas das reformas. (Sasso & Varela, 2020).

Outra questão crucial destacada por este arcabouço teórico é a legitimidade, posto que explica como as organizações públicas adotam práticas gerenciais ou formas organizacionais que outras organizações – geralmente entidades privadas – têm buscado a credibilidade social (Sherer & Lee, 2002). Nesse sentido, asseveram Lopes *et al.* (2018) que o processo de institucionalização das normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público na Administração Pública brasileira traz em seu escopo a perspectiva de modernização. Além disso, estabelece-se e aplica-se um conjunto de normas que permitem a uniformização consensual dos princípios contábeis e das boas práticas governamentais pelos entes federados – União, Estados e Municípios.

Nesse contexto, Lopes *et al.* (2018) ressaltam que os entes federados, de forma simultânea, iniciaram o processo de institucionalização das NBC TSPs, buscando atender aos padrões internacionais de contabilidade e a uma legitimidade perante o cenário global, no entanto, é preciso atentar-se para o fato de que esses entes possuem particularidades e realidades diferentes. Dessa forma, consta-se importante salientar aos governos locais ou municípios sobre as mudanças institucionais e inovações que esse processo pode gerar, sobretudo pelas dificuldades inerentes a ele. Isso porque imprime-se a exigência de reflexão e mudanças de *status*, cujos desafios se enumeram em: falta de infraestrutura, de tecnologia, de especialização e de treinamento dos servidores públicos. Para além destas dificuldades, há a resistência de alguns setores da administração pública em relação à abertura das informações que podem restringir e dificultar o processo de implementação das novas práticas contábeis. (Lopes, *et al.*, 2018).

O processo de convergência contábil institui uma nova formatação dos demonstrativos contábeis com vistas à promoção de uma maior transparência a partir da sua padronização, buscando uma garantia da consolidação das contas públicas nas três esferas de governo. Além disso, incluem-se o reconhecimento e a evidenciação das provisões e dos passivos contingentes e ativos contingentes. Entretanto a adaptação a um novo padrão institucional pode tornar-se um processo um tanto quanto moroso no âmbito das entidades governamentais. (Costa, Sprenger & Kronbauer, 2019).

Para grande parte dos municípios brasileiros, a adoção de um novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público constitui-se em um grande desafio, tendo em vista principalmente a carência de profissionais preparados e a precariedade da estrutura organizacional. (Ravanello, Marcuzzo & Frey, 2015).

Em relação às pesquisas, o cenário também é desafiador, pois existe uma escassez de investigações que possam apresentar resultados promissores da implementação das normas. No estudo de Nascimento, Almeida, & Viotto (2019), considerou-se a aderência da NBC TSP 03 nas capitais brasileiras e no Distrito Federal, cuja conclusão foi que uma parcela significativa dos municípios analisados reconheceu somente os valores relativos às provisões. Em outros estudos, como o de Almeida-Santos & Scarpin (2013) e o de França, *et al.* (2016), analisou-se a divulgação daqueles itens patrimoniais no contexto das organizações públicas; em ambos os estudos, houve a sinalização de um *disclosure* incipiente. Esses resultados são extremamente relevantes, contudo, não há pesquisas que avaliem a relação de uma gama de variáveis financeiras com o processo de institucionalização da NBC TSP 03 e, conseqüentemente, o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes.

Diante dessas questões, o presente estudo elenca o seguinte problema de pesquisa: qual a relação do processo de institucionalização da NBC TSP 03 com o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes sob a ótica da Teoria Institucional nos governos locais das capitais brasileiras?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a relação do processo de institucionalização da NBC TSP 03 com o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes sob a ótica da Teoria Institucional nos governos locais das capitais brasileiras.

1.2.2 Objetivos Específicos

- 1) Verificar a evolução do processo de convergência e as mudanças ocorridas do ponto de vista do arcabouço legal e conceitual nas capitais brasileiras;
- 2) Averiguar o processo de institucionalização da NBC TSP 03 nos governos locais das capitais brasileiras;
- 3) Identificar a Institucionalização dos processos relacionados à NBC TSP 03 sob a ótica da Teoria Institucional.

- 4) Demonstrar por meio das evidências constatadas e documentadas a aderência da NBCT SP 03 nas capitais brasileiras.

1.3 JUSTIFICATIVA

A relação entre a institucionalização das normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o seu papel na melhoria da responsabilidade, da transparência e da gestão dos recursos públicos tornou-se uma das questões mais desafiadoras nos últimos tempos (Arnold & Sikka, 2001; McSweeney, 2009; Munir Manini, 2019; Sikka, 2015). Constantes das mudanças e imposições no cenário contábil levam os entes governamentais, como as prefeituras, a buscarem procedimentos e mecanismos em outras organizações pertencentes ao mesmo campo organizacional para conseguirem institucionalizar algumas práticas em seu cotidiano (Nascimento, Almeida, & Viotto, 2019). No entanto, essas transformações podem esbarrar em obstáculos, levando a uma baixa adesão e à necessidade de estudos com o intuito de verificar os principais fatores decorrentes deste processo. (Lima & Lima, 2019).

As barreiras vão desde à complexidade do modelo federativo brasileiro e sua extensão territorial, composto pelo Governo Federal, 26 Estados, um Distrito Federal e 5.568 Municípios, todos autônomos, com diversos critérios de repartição de poderes, arrecadação de tributos e oferta de serviços públicos, reforçando a necessidade de soluções cooperativas (Pires, 2013; Lima & Lima, 2019). Até as nomenclaturas erradas, a falta de critérios de divulgação e o *disclosure* incompletos, apesar das exigências estabelecidas pelas normas, estudos sobre Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, por exemplo, têm revelado que o fator coercitivo não influencia o *fulldisclosure* das informações sobre tais elementos de modo adequado (Benetti, Oliveira, & Varela, 2011; Carmo, Mesquita, & Ribeiro, 2018). Além de motivações subjetivas que afetar a adoção prática das NBC TSP, em processo de convergência às IPSAS. (Marques, Bezerra Filho & Caldas, 2020).

Diante disto, esta pesquisa justifica-se pela necessidade de se ampliar o conhecimento sobre *disclosure* relacionado aos ativos e passivos contingentes e provisões no setor público e de entender como as pressões normativas influenciam a ação das prefeituras municipais das capitais brasileiras acerca dessa prática. Outro ponto contributivo é a reflexão sobre a influência da heterogeneidade dos governos locais no processo de institucionalização

das normas contábeis, visando contribuir para o desenvolvimento de estudos sobre o *disclosure* de informações contábeis ancorados nos pressupostos da Teoria Institucional.

É relevante destacar que, no Campo da Administração Pública, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve servir como mecanismo de transparência e de prestação de contas, e que a adoção das normas representa uma mudança significativa nas práticas contábeis aplicadas ao setor público (Piccoli & Klann, 2015). As mudanças institucionais baseadas na adoção de normas oriundas do processo de convergência às IPSAS propõem modificação na contabilização dos fatos e moderniza a gestão (Sasso, 2017).

Nesse sentido, a evidenciação contábil busca atender às novas demandas sociais e de gestão, inclusive para a atuação do Brasil no cenário internacional, pois exige novo padrão de informações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, capaz de permitir a correta interpretação dos fenômenos patrimoniais, o diagnóstico da situação orçamentária e financeira e a análise dos resultados econômicos. (Brasil, 2015; Delamora, Gonçalves, Gama, & Caliman, 2020).

Sendo assim, este estudo corrobora com a ideia de qualidade da informação para os usuários externos e internos, pois considera que a institucionalização da NBC TSP 03 e, conseqüentemente, o *disclosure* de provisões, ativos contingentes e passivos contingentes gerará dados contábeis fidedignos e auxiliará a tomada de decisões por parte do gestor público e da sociedade em geral.

Outro ponto relevante a ser considerado é que a institucionalização das NBC TSPs busca impulsionar profundas mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público: ampliar o enfoque patrimonial, inserindo novos conceitos e formas de avaliação e mensuração do patrimônio público, aproximar a CASP da contabilidade praticada no setor privado; mudar a forma de escrituração e configuração do balanço patrimonial; impor a contabilização das despesas e das receitas públicas pelo princípio da competência; criar o subsistema de custos, entre outras (Cavalcante, De Aquino, Israel, & Ceolin, 2017; Nascimento et al., 2015). Apesar de todo o esforço das instituições brasileiras para adoção das IPSAS, o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos novos padrões ainda se encontra em seu estágio inicial. (Lima & Lima, 2019).

Vale ressaltar que, no âmbito municipal, esse cenário é ainda mais alarmante, pois, em pesquisa realizada pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM) – entidade municipalista que congrega quase 90% dos municípios brasileiros –, revela que houve avanços em algumas ações que compõem o processo de convergência brasileiro aos padrões

contábeis internacionais, adaptadas às exigências dos Tribunais de Contas aos quais esses municípios encontram-se jurisdicionados. (CNM, 2017; Zitkoski & Lima, 2020)

Destaque-se que, para evitar o perigo de instabilidade fiscal repentina e garantir o cumprimento de objetivos políticos de longo prazo, os gestores públicos municipais devem ter um bom entendimento de suas provisões e contingências ativas e passivas, devendo ainda ser capazes de administrá-las de maneira adequada. (Bova, Ruiz-Arranz, Toscani & Ture, 2016).

Nesse contexto, verifica-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é capaz de auxiliar os administradores municipais, pois funciona como mecanismo gerador de informações para a tomada de decisões e instrumento fortalecedor da transparência governamental. No entanto, as prefeituras brasileiras podem não ter condições de implementar satisfatoriamente as normas brasileiras de contabilidade para o setor público, especialmente aquelas de municípios pequenos, com menores estruturas administrativas e relações interpessoais fortalecidas pela proximidade entre os gestores e os contadores. (Alves, Canan & Lima, 2015).

Destarte, analisar a adoção das normas contábeis no setor público e estudar a sedimentação da NBC TSP 03 podem permitir o entendimento de percepções adicionais sobre os relatórios financeiros dos municípios, aumentando a compreensão de sua natureza nas capitais estudadas com relação à adoção da referida norma, atendendo às novas demandas sociais e ampliando as discussões sobre a relevância das demonstrações financeiras para os entes públicos. (Soares & Scarpin, 2010).

Além disso, ao avaliar o avanço do processo de institucionalização da NBC TSP 03 depois da edição do conjunto de normas em 2016, o estudo visa explicar como os municípios têm-se adequado às reformas da contabilidade aplicadas ao setor público, bem como analisar o impacto da implementação na melhoria dos relatórios financeiros e na geração de informações contábeis compreensíveis, comparáveis, oportunas, completas e acessíveis aos cidadãos.

Os achados do estudo podem ser úteis aos gestores públicos, aos usuários da informação contábil e aos órgãos reguladores, pois, ao constatar que, mesmo depois da edição da NBC TSP 03, os critérios de reconhecimento dos ativos e passivos contingentes ainda são pautados em aspectos subjetivos, a pesquisa desperta a necessidade de uma maior fiscalização por parte dos órgãos de controle. Dessa maneira, visa-se a garantia da geração de informações contábeis fidedignas, facilitando o processo de *accountability* e permitindo uma gestão pública mais transparente.

1.4 Limitações do estudo

Como em muitas pesquisas já empreendidas, algumas limitações também se erigiram neste estudo, a saber: a carência de literatura sobre as disposições da NBC TSP 03, sobretudo de estudos sobre suas disposições e principais contribuições. Como este estudo se concentra em uma análise documental e em procedimentos estatísticos, os resultados obtidos acabaram por sintetizar o diagnóstico. Dessa maneira, compreende-se que a profusão de pesquisas futuras pode contribuir para a diminuição dessa carência literária, especialmente em decorrência da junção de uma abordagem qualitativa aos testes estatísticos, tornando o rol literário concernente à temática mais abrangente. Outra importante limitação refere-se a possíveis e futuras pesquisas *a posteriori* à finalização do processo de implementação das NBC TSPs no Brasil.

1.5 ESTRUTURA

No que se refere à estrutura desta pesquisa, organiza-se a seguinte capitulação: a Introdução, na qual constam o problema de pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos, a justificativa e as limitações do estudo; em seguida, no segundo capítulo, é apresentado o referencial teórico que ressalta a conjuntura pública mundial, local e seus aspectos mais importantes, os ativos, os passivos contingentes, as provisões no setor público e a Teoria Institucional (seus principais conceitos e suas abordagens); no terceiro capítulo, são delineados os procedimentos metodológicos do estudo, tendo definido o objeto de estudo, a estratégia de pesquisa, o instrumento de coleta de dados, as categorias de análise, as limitações, a confiabilidade e a validade da pesquisa; no quarto capítulo, estão contidos os resultados e sua respectiva discussão com base no arcabouço da Teoria Institucional; no quinto e último capítulo, apresentam-se as considerações finais do estudo, estando pontuadas contribuições, limitações e sugestões de pesquisa.

2 MARCO TEÓRICO

Este capítulo encarrega-se de abordar as mudanças ocorridas a partir da década de 1970 na contabilidade pública por meio das normas internacionais e brasileira, destacando os aspectos da Teoria Institucional, tomada como fundamentação teórica das transformações ocasionadas pelo processo de convergência contábil.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

2.1.1 Aspectos conceituais

As organizações estão inseridas em ambientes que indicam como devem atuar e qual conjunto de regras devem observar, incluindo aspectos legais e condições econômicas, constituindo-se em relevante estratégia às empresas e significativa influência à conformidade (Costa, Sprenger & Kronbauer, 2019). Um estímulo ambiental pode conduzir uma determinada entidade a implementar uma regra, uma prática amplamente aceita, um procedimento contábil, por exemplo, simplesmente para legitimá-la diante de partes externas interessadas (Mättö & Sippola, 2016).

As diversas iniciativas de reformas governamentais, as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como o *disclosure* dos riscos fiscais, demandam mudanças nos processos de gestão dos diversos entes da federação. Nesse processo de transformação, algumas questões surgem, quais sejam: por que alguns entes respondem mais positivamente à mudança que outros? Por que algumas regras simplesmente não são adotadas? Por que outras regras são adotadas apenas superficialmente? (Azevedo, Aquino, Cavalmoretti, & Lino, 2019).

Na concepção de Scott (1987), essas “regras” são instituições ou estruturas sociais multifacetadas e de longa duração, formadas por elementos simbólicos, atividades sociais e recursos materiais. São como limitações idealizadas pelo ser humano, cujo principal objetivo é ordenar a interação humana, seja no campo político, social ou econômico, sendo essa a explicação para a evolução social (Liszbinski, Kronbauer, Macagnan & Patias, 2014). As instituições conduzem o comportamento das organizações à adoção de ações esperadas, apropriadas e socialmente aceitas (Meyer & Rowan, 1977). A busca pela conformidade pode

conduzir uma determinada organização a implementar um procedimento contábil, por exemplo, simplesmente para legitimar-se no chamado ambiente institucional (Mättö & Sippola, 2016).

O ambiente institucional ou o campo organizacional é examinado como um todo, como uma atividade que faz regras, supervisão ou levantamento, em que cada organização específica precisa traçar seus cursos de ação (Thoenig, 2012). Trata-se de uma área reconhecida da vida institucional formada por fornecedores-chave, consumidores de recursos e produtos, agências regulatórias e outras organizações que produzam serviços e produtos similares (DiMaggio & Powell, 2005). Aquele ambiente representa uma rede de relacionamentos e de referências para as ações organizacionais (Machado-da-Silva, Guarido Filho & Rossoni, 2006).

Os campos organizacionais não são homogêneos, mas, quando o campo é altamente estruturado, as organizações são pressionadas a se assemelharem umas às outras para aumentar a sua legitimidade, sem necessariamente tornarem-se mais eficientes (DiMaggio & Powell, 1991). No campo organizacional em que atuam os governos locais brasileiros, as regras, as expectativas e as crenças incluem a regulação da gestão orçamentária e financeira, a dinâmica decorrente do sistema político presente, as competências e a forma de atuação dos órgãos de controle, além das crenças enraizadas no “funcionalismo público” e os valores gerais da sociedade brasileira (Sediyama, De Aquino & Lopes, 2017).

Os governos locais, no campo organizacional, podem observar melhores práticas ou recomendações vindas de atores com maior poder para legitimar suas práticas segundo suas demandas, e as determinações divulgadas pela Secretaria do Tesouro Nacional têm potencial relevância nesse campo (Azevedo et al., 2019). Nesse contexto, a preocupação com a legitimidade direciona esses entes à adoção de práticas contábeis adotadas por outras organizações, sendo forçada a similaridade entre elas, e afastadas as diferenças, e, temendo a perda de credibilidade, acabam forçadas a se parecerem e não serem diferentes por medo de perder credibilidade (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977). Quando a transformação é imposta por um regulador, as entidades adotam a prática de forma cerimonial para se legitimar ou por temerem penalizações (Meyer & Rowan, 1977).

A visão ora descrita é oferecida pela Teoria Institucional, cujo arcabouço teórico argumenta que o objetivo principal de mudança organizacional não é o melhor desempenho substantivo, mas a maior legitimidade. Percebe-se a adaptação organizacional às suas características internas, a fim de se conformar com as expectativas das principais partes

interessadas em seu ambiente; com o tempo, emergem normas e regras que limitam os arranjos de gestão considerados aceitáveis. Organizações no mesmo campo estão aprisionadas em uma "gaiola de ferro" que homogeneiza suas características (Ashworth, Boyne, & Delbridge, 2009; DiMaggio & Powell 1983).

Explicam DiMaggio e Powell (1983) que as organizações tendem a adotar as mesmas práticas e estruturas de outras corporações que estão em contexto similar em resposta às pressões institucionais exercidas sobre as mesmas. Esse processo chama-se *isomorfismo*, o qual tem sido utilizado para investigar as questões das mudanças corporativas, classificando-se por três tipos, a saber: *isomorfismo coercivo*; *isomorfismo mimético*; e *isomorfismo normativo*.

O *isomorfismo coercitivo* é resultante das pressões formais e informais das quais uma organização seja dependente, cujas fontes de coerção incluem as regulamentações governamentais e as pressões sociais, culturais e políticas exercidas sobre a conjuntura organizacional (DiMaggio & Powell, 1983). Esse tipo de isomorfismo resulta de influências políticas e de legitimidade, podendo ser produto de atos jurídicos e regras imperativas das organizações para a adoção dos mesmos tipos de estruturas e processos, que lhes impõem pressões tanto formais como informais, seja por dependência legal, hierárquica ou de recursos. No Brasil, observam-se pressões do governo central para com os governos regionais e locais. Adicionalmente, as normas de contabilidade do setor público adaptadas à IPSAS são aplicadas pelos organismos públicos, como resultado de uma imposição legal e não propriamente por voluntarismo (Dagostim, 2016).

O *isomorfismo mimético*, por sua vez, corresponde a um processo de homogeneização mencionado que se caracteriza pela tendência à reprodução de práticas de outras corporações, posto que há um manancial de incertezas que pairam o ambiente organizacional. Quando as tecnologias utilizadas estão defasadas, quando os objetivos são ambíguos ou quando o ambiente cria um clima de incerteza, certas conjunturas podem-se modelar às outras (DiMaggio & Powell, 1983).

Quanto ao *isomorfismo normativo*, pode-se compreendê-lo por meio do processo de profissionalização dos agentes da organização, por uma busca coletiva dos membros para definir as condições e os métodos de seu trabalho, de modo que possam controlar “a produção de produtores” e estabelecer uma base cognitiva e legitimação para sua autonomia ocupacional (DiMaggio & Powell, 1983).

Na visão de Goddard, Assad, Issa, Malagila e Mkasiwa (2016), os conceitos de legitimidade e isomorfismo são úteis para compreender o processo de convergência no setor público em diversos países. Isso porque a necessidade de atualização e modernização para se adaptar ao ambiente cada vez mais mutante, universal e complexo agrega-se à complexidade e à dessemelhança do setor público, gerando a elaboração de padrões contábeis adequados (García, 2014).

Em vista do alcance do objetivo deste estudo, abordou-se a nova vertente sociológica institucional, pautada no isomorfismo coercitivo e no processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1996). Entende-se que ambos são capazes de auxiliar o entendimento do processo de mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, objeto de abordagem da seção seguinte.

2.1.2 Processo de institucionalização de práticas

A institucionalização representa um processo a partir do qual as organizações incorporam ações, técnicas e condutas, implementando mudanças e inovações e coordenando-as de modo que venham a se oficializarem em seu ambiente e até mesmo na sociedade; dessa maneira, busca-se uma inserção social (Scott, 1987). No entanto, o processo de institucionalização das IPSAS representa uma etapa árdua de adaptações às novas regras e às rotinas, mostrando-se necessária a análise de quais caminhos devem ser percorridos até a institucionalização total de um novo paradigma contábil (Barboza, 2017). Os passos a serem seguidos para a completa implantação de um novo padrão foram esquematizados por Tolbert e Zucker (1996, p. 182) como se pode ver na Figura 1:

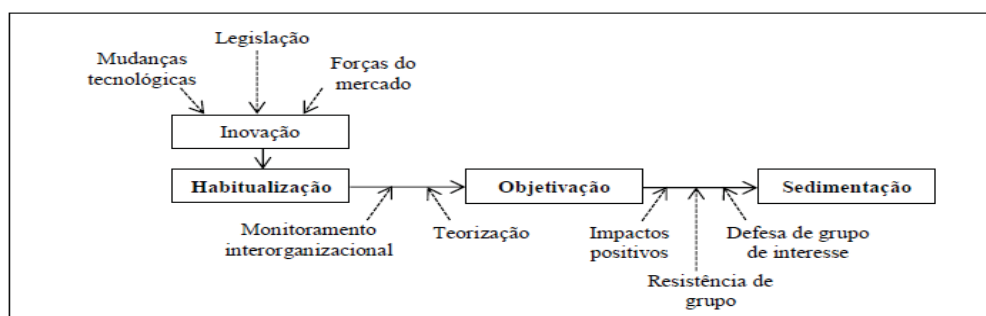


Figura 1:

Esquema para a implantação de um novo padrão.

Nota: Fonte: Recuperado de “The Institutionalization of Institutional Theory”, de O. S. Tolbert e L. G. Zucker. In Clegg, S. R., Hardy, C., Nord, W. R. (Eds.), 1996, *Handbook of Organization Studies*. p. 182.

Depois da fase de inovação, podem-se verificar três estágios, quais sejam: *habitualização*, *objetificação* e *sedimentação*. No processo de *habitualização* (pré-institucionalização), desenvolvem-se novas técnicas no intuito de mitigar determinados problemas específicos, sendo assim compreendido como o “desenvolvimento de comportamentos para a solução de problemas” (Tolbert & Zucker, 1999, p. 2005).

A *objetivação* (semi-institucionalização), por sua vez, representa o nível de concordância dos indivíduos a respeito das práticas, procedimentos e modelos utilizados na entidade, sendo percebidas características mais permanentes e disseminadas (Tolbert & Zucker, 1999). De acordo com Paula (2006, p.58), “nesse estágio, os líderes defensores das mudanças desempenham papel importante, realizando as tarefas de teorização que objetivam atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral”.

O processo de *sedimentação* representa a institucionalização total da estrutura, pois as práticas e as normas instituídas se encontram plenamente aceitas e enraizadas na cultura da organização e nas rotinas da entidade, com capacidade total de sobrevivência. Entretanto, para que esse processo ocorra de forma satisfatória, é necessário que os resultados esperados da implantação da estrutura sejam alcançados, que existam a promoção e a baixa resistência por parte dos indivíduos inseridos na entidade (Tolbert & Zucker, 1999).

A *institucionalização* refere-se ao processo por meio do qual componentes de estrutura formal tornam-se amplamente aceitos, tanto como adequados quanto necessários, e servem para as organizações se legitimarem, mais precisamente, trata-se de um processo de mudança social (Tolbert & Zucker, 1983). No entanto, o processo de implantação de uma nova técnica representa uma etapa árdua de adaptações às novas regras e rotinas, portanto, é preciso analisar quais caminhos serão percorridos até a institucionalização total de um novo paradigma contábil (Barboza, 2017).

A sedimentação das normas contábeis no setor público requer um enorme progresso, e esforços devem ser realizados para compensar o atraso em relação à contabilidade do setor privado; alguns pontos de discussão devem exigir consenso nos próximos anos (García, 2014). Para esse autor, os principais desafios enfrentados pela Administração Pública nesse processo podem ser divididos em três grandes grupos, quais sejam: padronização e convergência contábil; consolidação das demonstrações financeiras; e indicadores de gestão e informações adicionais para facilitar o *disclosure*. As mudanças institucionais no contexto da administração pública têm a finalidade de aprimorar a

transparência, a *accountability* e a comparabilidades das demonstrações contábeis; no entanto, não é possível apontar que no cenário brasileiro se tais mudanças estão sendo executadas corretamente pelos entes da Federação. (Sasso, 2017).

No que se refere à participação dos atores, Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005) ressaltam que a institucionalização das NBC TSPs no setor público contábil só pode ser efetivada se os indivíduos se comprometerem com a sua implementação e utilização. Esses autores também destacam a necessidade de integrar os seguintes determinantes: uma orientação normativa no sentido de implementação do novo modelo; o novo modelo efetivamente compreendido pelas pessoas; e a existência de elementos facilitadores para o processo de repetição do modelo, proporcionando certa estabilidade e gerando novos hábitos. Para Lima e Lima (2019), apesar de o processo de adoção das IPSAS no Governo brasileiro ter iniciado em 2008, essa reforma ainda está em estágio inicial, havendo a necessidade de maior interação entre os atores envolvidos.

Na percepção de Tolbert e Zucker (2007), o processo de institucionalização das normas contábeis será satisfatório se os resultados esperados da implantação da estrutura forem alcançados e se existir promoção, apoio e baixa resistência por parte dos indivíduos pertencentes à instituição. O processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais ainda irá percorrer um longo caminho até que a total implementação no setor público esteja alcançada (Almeida, Duque, & Gama, 2014).

2.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A contabilidade funciona como um instrumento capaz de gerar informações para a melhor tomada de decisão, seja na área privada ou pública. Em um cenário em que as organizações estão cada vez mais internacionalizadas, é de extrema importância a possibilidade de comparação dos relatórios contábeis, o que pode ser proporcionado mediante a utilização de normas elaboradas sob um mesmo padrão. Para tanto, é necessário um processo de adequação capaz de atenuar as divergências contábeis (Santos & Peixe, 2020).

No setor público, a contabilidade seguiu a intensificação da atividade financeira do Estado, que envolve a obtenção e a aplicação dos recursos disponibilizados pela sociedade para, em nome desta, realizar os gastos necessários à satisfação das demandas coletivas (Da Costa, 2008). No Brasil, o processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das

finanças públicas no país, no século XX, devido ao fato de aquela estar sempre inserida nesse contexto (Botelho, Lima, & Nascimento, 2011).

O marco inicial da contabilidade pública brasileira foi a Lei nº 4.320/64, que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Frey, Marcuzzo, & Ravanello, 2015). Com esse documento normativo, o orçamento público teve um destaque relevante, uma vez que as normas para os registros contábeis e as demonstrações contábeis previstas por essa lei vigoram até hoje e propiciaram interpretações impregnadas pelos conceitos orçamentários em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais (Botelho, Lima, & Nascimento, 2011).

A Lei nº 4.320/64 preconiza que a Contabilidade deve ser organizada de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (Albuquerque & Bizerra, 2011). O principal objetivo dessa evidenciação na esfera pública é a disponibilização de informações aos interessados para que estes possam tomar decisões, que envolvam tanto o controle social quanto a votação pelos cidadãos, bem como a captação de financiamentos e auxílios pelos governos e bancos e o fornecimento de bens e serviços pelas pessoas físicas ou jurídicas (Mapurunga, Meneses, & Peter, 2011). A referida lei representou um avanço na contabilidade pública brasileira, no entanto, a estrutura valoriza o controle orçamentário (Albuquerque & Bizerra, 2011).

Em 2000, houve um avanço significativo para o setor público envolvendo a contabilidade com a Lei nº 101/00, também chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade e à transparência na gestão fiscal (Frey, Marcuzzo, & Ravanello, 2015). Essa normativa representa, em termos contábeis, um avanço para a contabilidade pública no Brasil, pois, ao considerar a apuração da dívida e das despesas – expressamente sob a ótica de competência –, proporciona a adequação do reconhecimento e da mensuração dos fatos contábeis na perspectiva desse princípio, não restringindo a avaliação da situação fiscal aos registros da execução orçamentária (Botelho, Lima, & Nascimento, 2011).

Enquanto a Lei nº 4.320/64 preocupou-se com a instituição de regras para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços, a Lei nº 101/00 buscou instituir regras que incluam o atingimento de metas e o cumprimento de limites legais, visando à gestão fiscal

responsável traduzida no equilíbrio das contas públicas, na preservação do patrimônio público e na transparência das ações governamentais (Frey, Marcuzzo, & Ravello, 2015). Ambas as legislações trouxeram vários dispositivos sobre a contabilidade, no entanto, como suas regulamentações se voltaram para o orçamento, envolvendo a receita e a despesa pública, a contabilidade governamental continuou sendo executada sob a perspectiva do orçamento (Frey, Marcuzzo, & Ravello, 2015). Na prática, contudo, a Contabilidade Pública no Brasil ainda se move de acordo com regras defasadas, de caráter extremamente legalistas e carente de premente mudança (Soares & Scarpin, 2010).

Ressalta-se ainda que o patrimônio na administração pública brasileira, principal objeto a ser estudado pela ciência contábil, tornou-se uma peça secundária durante anos, sendo dada maior ênfase ao controle orçamentário (Mapurunga, de Meneses & Peter, 2011). Contudo, no momento atual, há um processo de adequação às normas internacionais e a aproximação entre a contabilidade governamental e a contabilidade empresarial, além da adequação de conceitos do setor privado à realidade do setor público (Halik, 2015).

De acordo com Abrucio (2007), embora ainda não tenham sido feitas todas as mudanças idealizadas pela reforma da administração pública brasileira, esse movimento proporcionou um “choque cultural”, exercendo influência na atuação de gestores públicos e em uma série de inovações governamentais. Essa transformação no cenário brasileiro é reflexo do processo de adequação às normas contábeis internacionais promovidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC), por meio *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e tem como missão a elaboração das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), a estimulação, a aceitação e a harmonização contábil internacional dessas normas e a publicação de outros documentos que a auxiliem, por meio da adequação e da experiência e a *disclosure* das demonstrações contábeis no setor público (IFAC, 2010).

Para Christiaens (2004), o enfoque patrimonial – não apenas orçamentário –, em vez de ser um sistema de entrada de dados financeiros e orçamentários, pode permitir a medição das realizações econômicas e proporcionar uma ferramenta contábil para que os gestores públicos e governo em geral aperfeiçoem a sua gestão financeira. As IPSAS são normas de contabilidade aplicadas ao setor público e têm por finalidade aumentar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis, proporcionando melhores informações para a gestão pública e a tomada de decisão (Federação Internacional de Contadores [IFAC], 2007).

Foram concebidas tais normas para serem usadas por entidades do setor público (por exemplo, governo estadual, governo municipal), sendo o IPSASB um organismo privado dentro do IFAC, órgão regulador (Neves & Gómez-Villegas, 2020). Esse conjunto de normas visa ao aprimoramento da comparabilidade e da transparência dos relatórios financeiros no setor público em todos os níveis, seja o governo central ou local (Pina & Torres, 2003; Sour, 2012; Pricewaterhouse Coopers, 2013; Neves & Gómez-Villegas, 2020).

A sedimentação total das IPSAS na Administração Pública representa um novo paradigma contábil, pois tem o potencial de mudar radicalmente as práticas contábeis e os relatórios financeiros, portanto, capazes de eliminar casos de corrupção no setor público (Majzoub & Aga, 2015).

Para a administração pública brasileira, a institucionalização dessas normas traz em seu escopo não só o anseio de modernização, mas a pretensão de estabelecer um conjunto de normas que permitam a uniformização consensual dos princípios contábeis e das boas práticas governamentais pelos entes federados (Lopes et al., 2018). As mudanças na normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) têm demandado a adoção e a implementação da contabilidade baseada no regime de competência pelas entidades públicas brasileiras, a fim de que ela – a CASP – possa cumprir seu objetivo – gerar informações para a prestação de contas, a responsabilização (*accountability*) e a tomada de decisão (CFC, 2016).

A transformação na legislação contábil aplicada ao setor público brasileiro, privilegiando o aspecto patrimonial, por exemplo, pode acabar por apresentar situações até hoje não conhecidas na União, nos Estados e nos Municípios. Exemplo disso é a situação de alguns ativos que, em determinadas circunstâncias, não são reconhecidos no controle patrimonial do ente, ou, quando reconhecidos, estão registrados por valores bem abaixo da realidade (Almeida, Miranda, Vasconcelos, Lagioia, & Félix Júnior, 2016).

Esse processo histórico começou com as primeiras normas contábeis específicas do setor público brasileiro, NBC Ts, editadas em 2008, as quais já continham alguns conceitos das normas internacionais de contabilidade pública (Rosa, Rosa & Soares Junior, 2019). No entanto, de acordo com Maior (2020), foi a partir de 2016 que o CFC passou a publicar novas normas contábeis que foram totalmente convergidas às IPSAS, atuando em conjunto com a STN para concretizar a harmonização contábil. Mesmo com diferenças no âmbito linguístico, social, político, cultural e econômico, há no Brasil um processo de adoção dessas normas, e sua aplicabilidade obrigatória foi prorrogada por legislações até dezembro de 2024 (Maior,

2020). Sobre o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, a IFAC firmou um acordo junto ao CFC, que autoriza a tradução de suas normas e publicações (Oliveira, Motta, Pires, & Ribeiro, 2019).

Diante disso, essa entidade nacional publicou a partir de 2016, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) relacionadas na Tabela 1:

Tabela 1

Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP)

NBCT	Resolução CFC	Título	Correlação IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	<i>Conceptual framework</i>
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IFAC
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/09/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/09/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/09/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/09/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 31/10/18	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC TSP 22	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20
NBC TSP 23	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3
NBC TSP 24	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4
NBC TSP 25	DOU 28/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14

NBC TSP 26	DOU 28/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27
NBC TSP 27	DOU 04/11/20	Informações por Segmento	IPSAS 18
NBC TSP 28	DOU 04/11/20	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22
NBC TSP 29	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais	IPSAS 42
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Não há
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	Não há

Nota. Fonte: cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico

No Brasil, o processo de convergência se intensificou com a edição dessas normas, passando a adotar a nomenclatura de NBC TSP convergidas às normas internacionais em correlação com as IPSAS. Dentre as temáticas tratadas, estão os ativos e os passivos contingentes e provisões, mais especificamente a NBC TSP 03 correlacionada à IPSAS 19 (CFC, 2016). A referida norma, além de conceituações sobre a temática, estabelece a forma para o reconhecimento dos fenômenos tratados, momento de mensuração, *disclosure*, dentre outros aspectos (Nascimento, Almeida & Viotto, 2019), que serão abordados na seção que segue.

2.3 DISCLOSURE DAS PROVISÕES, ATIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES NO SETOR PÚBLICO DOS GOVERNOS LOCAIS

A Teoria da Contabilidade possibilita a padronização dos procedimentos contábeis, constituindo, assim, em um meio para que se possa compreender, analisar e comparar a informação (Lima, Guedes, & Santana 2009). Trata-se de uma ciência social aplicada e que é influenciada pela cultura, tradição histórica, estrutura política, econômica e social; assim, as práticas contábeis de certos países e, como resultado, a evolução delas estão relacionadas ao desenvolvimento econômico e como a informação contábil é tratada em cada país. (Couto, & Moraes, 2019).

No setor público, a Contabilidade tem o objetivo de fornecer aos usuários informações sobre o patrimônio da entidade e suas mutações, refletindo o ciclo da administração pública com vistas à evidenciação das informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (Conselho Federal de Contabilidade, 2008).

Os atos contábeis na contabilidade aplicada ao setor público são organizados em quatro subsistemas de informações, definidos na Lei nº 4.320/1964 e na Resolução CFC nº 1.129/2008, quais sejam: Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; Patrimonial – registra, processa e

evidencia os fatos não financeiros relacionados às variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública; e Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Sendo assim, os entes governamentais movimentam seu patrimônio diariamente, demandando acompanhamento, registro e controle, com o intuito de verificar se seus objetivos vêm sendo atingidos, e também para que a sociedade possa saber se os recursos públicos vêm sendo diligentemente administrados (Lima, & Castro, 2007). No contexto nacional, no entanto, existe uma integração entre orçamento e patrimônio nas próprias contas dos sistemas de contabilidade e na legislação, o que dificulta a segregação de ambos (Pigatto et al., 2010).

O enfoque da preparação da contabilidade voltado para atender à necessidade de informações prioritariamente de usuários externos tem sido buscado pela teoria, pelo processo de convergência e pelas estruturas conceituais dos órgãos reguladores, de sorte que se obtenha o alcance de uma representação exata (*fithfulness*) e de uma descrição acurada dos fenômenos econômicos de interesse dos usuários (Ruland, 1984; Garseth-Nebaskk, 2011).

Nesse contexto, a institucionalização das NBCASP surge também para retomar a essência contábil nos registros públicos e proporcionar uma gestão mais efetiva do patrimônio. Dessa maneira, visa-se modificar a prática contábil e possibilitar a transparência de informações mais relevantes e úteis para os usuários preocupados com a situação patrimonial e financeira do ente público e para os próprios gestores na responsabilidade de prestar contas da administração dos recursos públicos (Bosio et al., 2015).

Dentre os principais pontos de transição na contabilidade pública, tem-se a mudança de perspectiva contábil, centrada no controle orçamentário, assim, busca-se a ampliação do enfoque patrimonial, com a adoção do regime de competência para os ativos e passivos do Setor Público que passarão a ser registrados em sua totalidade, havendo uma melhoria na qualidade da informação e aperfeiçoando a gestão da coisa pública (Cruvinel & Lima, 2011; Amaral & Lima, 2013). Os defensores da perspectiva patrimonial destacam que os indicadores fiscais baseados no regime de competência fornecem uma melhor informação sobre a sustentabilidade das políticas fiscais, uma base mais sólida para a responsabilização do governo e uma melhor medida dos efeitos das políticas governamentais (Torres, 2004).

O aspecto patrimonial compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (MCASP, 2019). A evidenciação dos elementos patrimoniais depois da institucionalização total das normas internacionais proporcionará a análise mais aprofundada das contas do setor público. Dessa forma, o enfoque patrimonial nas evidenciações e variações do patrimônio reduzirão as distorções na informação, conferindo transparência à gestão governamental e proporcionando melhorias na tomada de decisão na gestão pública (Galdino, Moura, & Cunha, 2014).

O “disclosure” – ou evidenciação – está diretamente ligado aos objetivos da contabilidade e diz respeito à qualidade das informações de caráter financeiro e econômico, sobretudo no que tange às operações, aos recursos e às obrigações de uma entidade úteis aos usuários das demonstrações contábeis. Estas, por sua vez, são entendidas como sendo aquelas que, de alguma forma, influenciem a tomada de decisões envolvendo a entidade e o acompanhamento da evolução patrimonial, possibilitando o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências com relação ao futuro (Graciliano, & Fialho, 2013).

Nesse sentido, a evidenciação pode ser aplicada de duas formas na administração pública: *disclosure* obrigatório, que é a evidenciação de informações por imposição legal; ou, *disclosure* voluntário, que é a evidenciação extralegal realizada por decisão da gestão (Fabre; Eyerkauffer; Rosa; Bornia, 2021). De acordo com Minattiferreira e Rosa (2012) a evidenciação das contingências se faz necessária, visto se essas informações não forem apresentadas, podem afetar negativamente a situação financeira da entidade.

O *disclosure* pode ser considerado como uma “abertura” da organização por meio da evidenciação de informações diante das diversas partes interessadas, garantindo uma maior transparência às entidades (Goulart, 2003). Trata-se de um fenômeno relacionado à disponibilidade dos dados, que tanto pode ser obrigatória – quando exigida em leis, contratos ou normativas – como pode ser voluntária ou discricionária – quando se trata de informações suplementares (Fonteles, Nascimento, Ponte, & Rebouças, 2013; Murcia, Souza, & Costa Júnior, 2011).

Faz-se necessário diferenciar *disclosure* de reconhecimento: por reconhecimento, entende-se a incorporação de informações nas demonstrações financeiras: por *disclosure*, compreende-se a informação dos aspectos dos itens evidenciados por meio de notas de rodapés e/ou relatórios anuais, ou seja, vai além do simples registro (Ball, 2006). No setor público, o *disclosure* tem sua importância reafirmada como instrumento de *accountability* e de compreensibilidade dos dados divulgados que são pontos decisivos para a interação entre o

usuário (cidadão) e as informações contábeis publicadas (Franco, Rezende, Carvalho Figueiredo, & do Nascimento, 2014; França *et al.*, 2016).

Este instrumento informacional se destaca de forma substancial a esfera estatal, uma vez que a transparência governamental é condição necessária, embora não suficiente, para a efetivação de qualquer ordem democrática, considerando que apenas há controle efetivo dos governantes se seus atos forem adequadamente informados à sociedade (Loureiro, Teixeira & Prado, 2008; Avelino, Cunha, Lima & Colauto, 2014; Silva, Segatto & da Silva, 2016).

Salientam Castro, da Cunha, Scarpin & Souza Francisco (2019) que, no caso dos entes públicos, o *disclosure* geralmente tem caráter compulsório, uma vez que é determinado por lei, cabendo punição àqueles que não observarem os aspectos determinados. A esse respeito, enfatizam Cruz & de Lima (2010) que essa compulsoriedade da evidenciação já se fazia presente na lei nº 4.320/1964, que institui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Outros normativos, como a Lei Complementar nº 101/2000, a Lei Complementar nº 131/2009 e a Lei nº 9.755/1998, também reforçam a obrigatoriedade das entidades públicas de divulgarem relatórios periódicos com os resultados da aplicação dos recursos públicos previstos nos instrumentos orçamentários, cujo objetivo é promover o acompanhamento por parte da sociedade da aplicação dos recursos públicos e responsabilizar os gestores que descumprirem as normas (Cruz & De Lima, 2010).

Vale ressaltar que o caráter compulsório do *disclosure* na administração pública nos últimos anos ganhou força com a edição da Portaria MF nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009, determinando que a Secretaria de Tesouro Nacional (STN), enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edite normativas, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas, segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público [MCASP] (CFC, 2008). Esse manual destaca que esse processo é fruto da necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais além da busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos.

É importante ressaltar a atuação do CFC nesse processo, pois a partir de 2008, o órgão deu início à publicação das primeiras NBCASP, visando à contribuição do fortalecimento e da uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional. Desse modo, além de cumprir os aspectos legais e formais, a contabilidade pública

brasileira deve refletir a essência das transações governamentais e o seu impacto no patrimônio (Castro, 2016; Lima, Santana & Guedes, 2009).

Em 2017, passaram a vigorar as NBC TSP, inspiradas nas IPSAS, convergidas pelo CFC e publicadas em outubro de 2016 (Delamora, Gonçalves, Gama & Caliman, 2020). No que se refere ao *disclosure*, à mensuração e ao reconhecimento das provisões, dos ativos e dos passivos contingentes, o divisor de águas foi a edição da NBC TSP 03. Essa edição representa uma mudança de paradigma na administração pública, com destaque às conceituações sobre aqueles itens patrimoniais, estabelecendo a forma para o reconhecimento dos fenômenos abordados, o momento de mensuração, dentre outros aspectos (Nascimento, et al., 2019).

A análise do reconhecimento das provisões no balanço patrimonial e a evidenciação dos ativos e dos passivos contingentes nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas são importantes para a Contabilidade Aplicada ao Setor público, visto que afetam o patrimônio, no caso das provisões, ou podem vir a afetá-lo, no caso dos ativos e passivos contingentes (Nascimento, et al., 2019).

2.3.1 Provisões

Segundo a NBC TSP 03, a provisão e os passivos contingentes são fenômenos distintos; a provisão se constitui no passivo de prazo ou valor incerto, que resulta de obrigações presentes e para os quais é provável que uma saída de recursos seja necessária para liquidar as obrigações, mas cujo prazo ou valor são incertos (IPSAS, 2019).

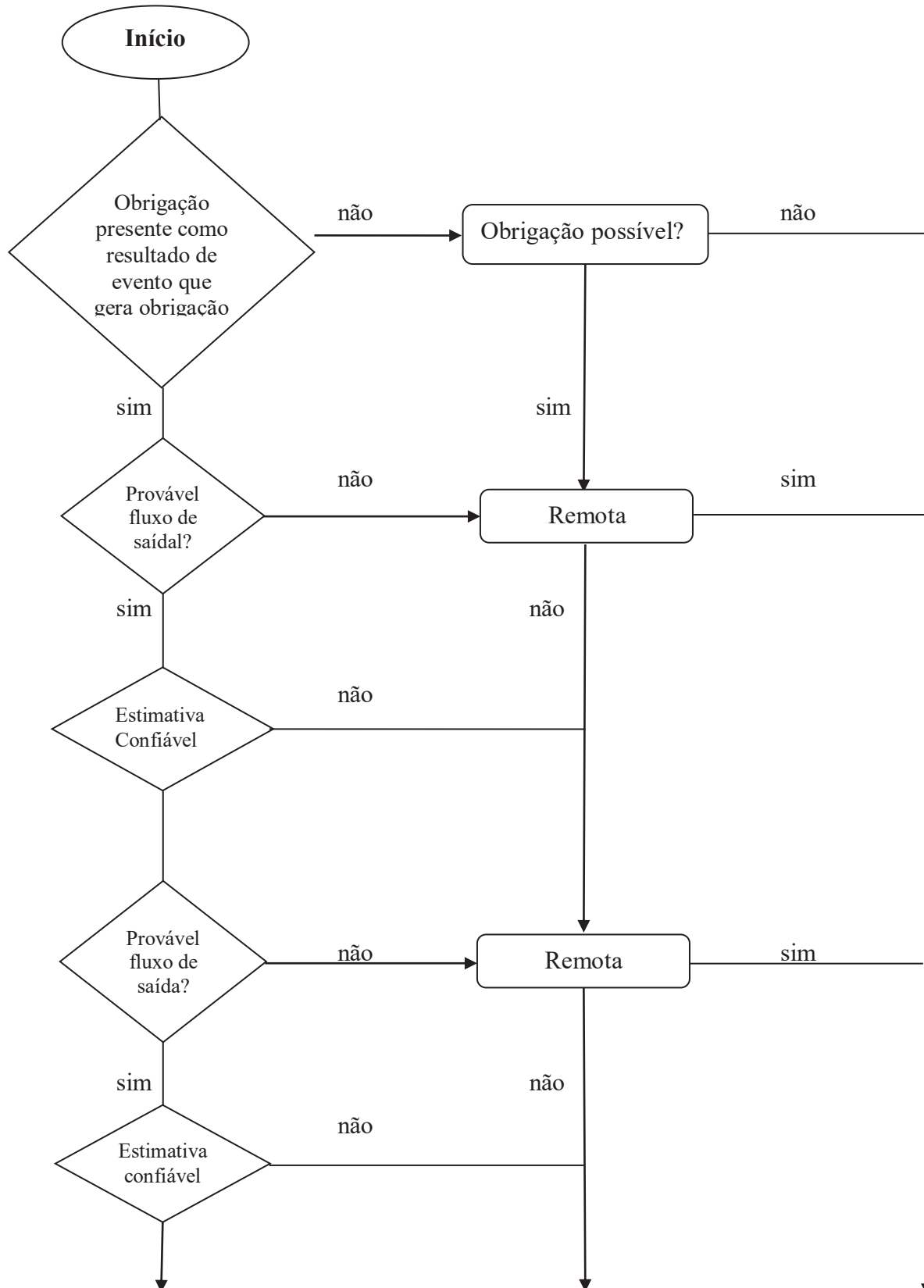
Para que haja o reconhecimento da provisão, faz-se necessário o cumprimento de três aspectos importantes, a saber: a) a existência de obrigação presente (formalizada ou não) da entidade decorrente de evento passado; b) a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potenciais; e c) a estimativa confiável do valor da obrigação, conforme consta no Conselho Federal de Contabilidade (2016).

As provisões destinam-se a financiar riscos e despesas oriundos de eventos passados, devendo ser elaboradas pelos entes públicos para sanar questões, tais como: litígio, multas, penalidades, danos e outras dívidas duvidosas, para garantir o direito do cliente, incluindo serviço de trabalho, descomissionamento de ativos fixos tangíveis para reestruturação, etc. (Otilia, 2013). As provisões, assim como os passivos contingentes, representam, portanto, uma saída de caixa significativa e potencial para os governos, devem ser administrados

juntamente com outras obrigações de gastos e que podem refletir um aumento no perfil de risco de longo prazo dos governos (EPSAS, 2021).

A árvore de decisão (Figura 2) sintetiza os parâmetros de *disclosure*, evidenciação e reconhecimento relacionados às provisões de acordo com a NBC TSP 03.

Figura 2. Árvore de decisão - Parâmetros de *disclosure*.



Provisão

Evidenciar passivo contingente

Não registrar

Fonte: Adaptado da NBC TSP 03.

2.3.2 Passivos contingentes

Os riscos fiscais são decorrentes da probabilidade da ocorrência de eventos ou fatos que venham a impactar de forma negativa as contas públicas, sendo assim resultantes da realização de ações previstas no programa de trabalho para o exercício ou decorrentes das metas de resultados, correspondendo, dessa maneira, aos riscos provenientes das obrigações financeiras do governo (Brasil, 2013).

Os passivos contingentes diferem-se das provisões, pois são considerados um risco fiscal possível de ocorrência ou não, estão “intrinsecamente relacionados, entre outros, ao risco de ocorrência de crises fiscais decorrentes de aumento do endividamento público” (Vieira, 2010). A Tabela 2 diferencia os passivos contingentes das provisões e descreve os principais pontos a serem observados no momento do reconhecimento de um passivo contingente:

Tabela 2

Diferenças entre passivos contingentes e provisões.

Sempre que, como resultado de eventos passados, puder ocorrer fluxo de saída de recursos que incorporem benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, para a extinção de (a) obrigação presente, ou (b) possível obrigação cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou diversos eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade.

<i>Há obrigação presente que provavelmente exige a saída de recursos.</i>	Há obrigação possível ou obrigação presente que possa, mas, provavelmente, não irá exigir a saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente onde a probabilidade da saída dos recursos é remota.
<i>A provisão deve ser reconhecida.</i>	Nenhuma provisão deve ser reconhecida (item 35).	Nenhuma provisão deve ser reconhecida .
<i>A divulgação da provisão é necessária .</i>	A divulgação do passivo contingente é necessária.	A divulgação não é necessária.

Nota: Fonte: Adaptado da NBC TSP 03.

Trata-se de obrigações possíveis, mas que necessitam de confirmação se a entidade tem a obrigação presente que pode levar à saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços. Poder ser ainda obrigações presentes que não satisfazem aos critérios de reconhecimento dessa norma ou porque não é provável que seja necessária a saída de recursos que incorporem benefícios econômicos ou potencial de serviços para

liquidar a obrigação. Podendo ainda ser porque uma estimativa suficientemente confiável acerca do valor da obrigação não pode ser realizada (CFC, 2016).

Caso sejam confirmadas, as incertezas originam o reconhecimento de passivos sob a forma de provisões quando: a) houver uma obrigação presente, legal ou implícita, resultante de eventos passados; b) for provável que uma saída de recursos, incorporando benefícios econômicos, seja exigida para liquidar a obrigação; e c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação (Oliveira, 2007).

O foco nos passivos contingentes reflete o aumento da consciência de sua capacidade de prejudicar a sustentabilidade fiscal, por isso, o *disclosure* desses itens tem ganhado destaque na análise das finanças públicas e na avaliação da verdadeira posição financeira do setor público. Além disso, esse foco enfatiza a preocupação da sociedade de que esses itens patrimoniais sejam atraentes para os políticos que, em face das restrições orçamentárias endurecidas, considerem um instrumento “barato” para atingir seus objetivos (Cebotari, 2008).

Os passivos contingentes se vislumbram em dois aspectos: primeiro, no aspecto patrimonial, em que devem ser evidenciados em NE; e o segundo, no aspecto orçamentário, quando são divulgados no Anexo de Riscos Fiscais – ARF – (art. 4º, § 3º) (Brasil, 2000). Ambas as evidenciações são relevantes, o passivo contingente é como se fosse uma ameaça velada, pois ele não é reconhecido no balanço de onde são retirados os números da maioria das análises financeiras.

2.3.3 Ativos Contingentes

Os ativos contingentes, para a NBC TSP 03, usualmente, decorrem de eventos não planejados ou inesperados que não estejam totalmente sob controle da entidade ou que dão origem à possibilidade da entrada de recursos econômicos ou potencial de serviços para a entidade. Esses ativos não são reconhecidos nas demonstrações financeiras, pois podem resultar no reconhecimento de receitas que podem não ser realizadas, no entanto, são avaliados constantemente para garantir que o desenvolvimento seja adequadamente refletido nas demonstrações contábeis (NBC TSP 03, 2016; STN, 2018).

Caso esteja certo, a ocorrência de um evento de benefícios econômicos ou potencial de serviço e o valor desse influxo pode ser mensurada com segurança; o ativo e a receita relacionada são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que a mudança

ocorre. Se uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviço se tornou provável, a entidade divulga o ativo contingente (Otilia, 2013).

O *disclosure* dos ativos e passivos contingentes e das provisões nas Notas Explicativas são importantes para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, visto que esses itens afetam o patrimônio dos entes, no caso das provisões, ou podem vir a afetá-lo, no caso dos ativos e passivos contingentes (Nascimento et al., 2019). A tabela 3 sintetiza os principais aspectos a serem observados no momento do reconhecimento de um ativo contingente:

Tabela 3

Aspectos relativos aos ativos contingentes.

Sempre que, como resultado de eventos passados, puder existir ativo possível cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou diversos eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade.

NOTA:

A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços é certa.	A entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços é provável, mas não é certa.	A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços não é provável de acontecer
O ativo não é contingente.	Nenhum ativo deve ser reconhecido.	Nenhum ativo deve ser reconhecido.
	A divulgação é necessária.	Nenhum ativo deve ser reconhecido.

Nota: Fonte: Adaptado da NBC TSP 03.

O ente governamental deve evidenciar, em notas explicativas, uma descrição da natureza do ativo contingente e, quando aplicável, a estimativa de seu efeito financeiro, mensurada em conformidade com os critérios utilizados para a mensuração das provisões (STN, 2018)

A não divulgação, principalmente, de uma contingência, seja passiva ou ativa, pode provocar prejuízos financeiros consideráveis para os entes públicos. Além disso, pode comprometer a sustentabilidade do ente governamental, uma vez que o processo de evidenciação visa atender aos princípios constitucionais da publicidade (transparência) e da eficiência do gasto público, suas ocorrências sem o devido registro contábil podem gerar um impacto nos relatórios financeiros das entidades, causando prejuízos à sociedade e comprometendo recursos de políticas públicas já programados em peças orçamentárias (Stafievskaya, Sarycheva, Vanyukova, Danilova, Semenova, & Sokolova, 2015; Islam, Ghanem, & Polackova, 1999).

A implementação da NBC TSP 03 e, conseqüentemente, o processo de *disclosure* das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes estão associados a uma mudança organizacional. Barreiras de inovação, como atitudes negativas em relação ao processo, diversidade regional, falta de recursos tangíveis, conhecimento de tarefas e experiência sobre como implementar um novo padrão contábil no setor público podem desafiar a sedimentação bem-sucedida dessas práticas (Schmidhuber, 2019).

2.3.4 *Disclosure* das provisões, dos ativos e dos passivos contingentes nos governos locais

O termo “governos locais” possui muitos significados, tais como vilas, municipalidades, autoridades especiais, condados, parcerias público-privadas, administrações conjuntas, distritos históricos, entre outros. Essa definição da área é garantida por estatutos legais que podem nomear esse território pelos termos comocidade, município, comuna, distrito, vilas, sendo esses os mais usuais (Sachdeva, 2011; Agranoff, 2014). Possuem personalidade jurídica garantida para atuar na administração e na regulação de uma coletividade geograficamente definida. Trata-se de uma esfera que, com seus níveis de autonomia política, administrativa e financeira, representa o interesse público na sua jurisdição (Grin & Abrucio, 2019).

Compreendem-se os governos locais por organizações permanentes vinculadas à forma como o Estado se estrutura em cada país; uma forma de organização territorial multifuncional que envolve várias atividades, como é o caso dos municípios no Brasil, podendo ser ainda de propósito único, a exemplo dos distritos escolares nos Estados Unidos (Grin & Abrucio, 2019). A partir da Constituição de 1988, os municípios ou governos locais brasileiros obtiveram um *status* de entes federados e a incumbência de desenvolver instrumentos de planejamento para orientar a implementação das políticas públicas em seus territórios (Lima, et al., 2020).

Apesar de autônomos esses entes são claramente o nível de governo com menor poder, entretanto, podem aumentar os impostos locais e cobrar tarifas pelos serviços que prestam. Essas e outras receitas que os municípios obtêm de diferentes fontes permitem-lhes, dependendo do tamanho de sua população, ofertar os mais diferentes serviços, como as creches, o transporte público, a coleta de lixo, o tratamento de esgoto, as construções urbanas, a gestão de polos esportivos, as áreas verdes públicas, etc. (Balaguer-Coll, Prior & Tortosa-Ausina, 2016).

No contexto brasileiro, nota-se que os governos locais são organismos governamentais altamente heterogêneos e desiguais, além disso, apresentam limitadas capacidades de execução das políticas públicas (Lima, Dias, Papi & Demarco, 2020).

Nos estudos Lopes *et al* (2018), foram identificaram características que impossibilitam a materialização da reforma contábil no setor público, e a adoção compulsória de um conjunto de práticas nem sempre definidas, *a priori*, a localização da unidade promotora da mudança e uma expectativa de a adoção simultânea e homogênea em todos governos locais podem impactar o sucesso da implantação. Salientam ainda esses autores que a escassez de recursos financeiros, tecnológicos e de profissionais qualificados torna o processo de aderência à reforma em municípios de pequeno e médio porte uma etapa lenta, gradual e mais dificultosa do que imaginavam os órgãos normativadores.

Em relação ao *disclosure* das provisões, dos ativos e passivos contingentes, o estudo de Azevedo, et al. (2019) destaca que os governos locais teriam motivações para se adequar às pressões institucionais que emergem da atuação de organizações do campo organizacional no qual atuam. Exemplo disso é a STN tipicamente orientada pela regulação fiscal e financeira, mas é influenciada pelas práticas profundamente enraizadas na administração pública nacional.

O objetivo da pesquisa foi analisar o conteúdo informacional do relatório chamado de “Anexo de Riscos Fiscais”, emitido por governos locais, enviado com a Lei de Diretrizes Orçamentárias às Câmaras Municipais para o debate orçamentário. Os autores concluíram que a fiscalização superficial dos órgãos de controle pode gerar incentivos para as prefeituras apresentarem esses anexos de forma cerimonial, com o único objetivo de cumprir a legislação fiscal. Conforme destacam os autores, o *disclosure* cerimonial desses indicadores e as providências podem indicar a provável inoperância na gestão de riscos nos casos analisados, e, portanto, uma baixa capacidade de antecipação de crises ou choques (Azevedo, et al., 2019).

Outro estudo relevante foi realizado por Almeida-Santos e Scarpin (2013), que tiveram como foco a divulgação dos passivos contingentes nos maiores municípios brasileiros, buscando identificar se os fatores determinantes do endividamento público estão relacionados com a divulgação de passivos contingentes dos maiores municípios brasileiros. Os resultados empíricos indicaram que a probabilidade de um município divulgar algum tipo de passivo contingente é maior quando esse também tem maiores receitas próprias. A pesquisa também revelou que, em municípios que têm maiores gastos com pessoal e possuem

resultados permanentes satisfatórios, por outro lado, a probabilidade de um deles fazer a divulgação de um passivo contingente é menor.

Uma pesquisa recente, realizada por Nascimento, Almeida & Viotto (2019), mensurou a aderência da NBC TSP 03 por parte das capitais brasileiras no período compreendido entre 2015 e 2017. Comprovou-se, de maneira geral, uma baixa aderência à NBC TSP 03, nos governos locais, a adoção de procedimentos inovadores pode ser restrita, devido à capacidade financeira e administrativa municipal (Lopes et al., 2018). Nesse contexto, faz-se necessária a realização de estudos na área de contabilidade aplicada ao setor público, buscando interpretar e compreender as novas práticas e procedimentos impostos a essas entidades (França et al., 2016).

3 ESTUDOS RELACIONADOS E CORRELATOS

No que se refere a estudos relacionados, houve uma busca por pesquisas que servissem de sustentação à revisão de literatura do presente estudo, sendo realizada uma catalogação de periódicos, artigos, dissertações e teses ligadas ao estudo proposto, descrita na Tabela 4.

Tabela 4
Estudos relacionados

Autor(es)/ ano	Estudo	Objetivo	Resultado
Boolaky, P. K., Mirosea, N., & Omoteso, K. (2020)	The Adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian Local Government: A Neo-Institutional Perspective.	Investigar a velocidade e os motivadores da adoção das IPSAS na Indonésia.	Os resultados indicaram que pressões institucionais (coerciva, mimética e normativa), a interação de auditores e conselheiros e até mesmo a religião influenciaram a velocidade de adoção das IPSAS nos governos locais da Indonésia.
Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019)	Experiência do Brasil na implementação das IPSAS.	Compreender a implantação das IPSAS no Brasil, apresentando os arranjos institucionais do país, os avanços alcançados desde o início desta reforma até os dias atuais, além dos desafios encontrados no cenário brasileiro e os resultados observados.	A revisão da literatura tem mostrado que a teoria institucional permite compreender as mudanças, principalmente as relacionadas à regulação contábil, às normas internacionais de contabilidade e às decisões quanto à adoção das normas internacionais. Além disso, os processos de mudança da contabilidade podem ser entendidos como um resultado complexo e combinado de processos de institucionalização, desinstitucionalização e reinstitucionalização.
Munir Manini, D. M. (2019).	Institutional Isomorphism and Adoption of International Public Sector Accounting Standards by African Countries.	Examinar a influência do isomorfismo institucional (normativo, mimético e coercitivo) na adoção de Normas internacionais de contabilidade do setor público por países africanos.	Os resultados mostraram uma influência negativa, mas insignificante, da dívida pública externa (pressão isomórfica coercitiva) e do capital humano (pressão isomórfica normativa) na decisão dos países de adotar as IPSAS. Além disso, a pesquisa revelou que a competitividade global (pressão isomórfica mimética) tem uma influência positiva, mas insignificante na adoção das IPSAS.
Nascimento, R. S. do, Almeida, F. S., & Viotto, R. (2019).	Avaliação do nível de aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes) em face da convergência internacional da contabilidade pública brasileira.	Mensurar a aderência da NBC TSP 03 por parte das capitais brasileiras, no período compreendido entre 2015 e 2017.	Os resultados indicam que após a vigência da NBC TSP 03, a representatividade das provisões aumentou (de 15% para 61%) comparado aos passivos contingentes (1% constante). Já a divulgação de informações dos três itens em notas explicativas foi considerada insatisfatória, sendo os ativos contingentes os mais deficitários. O

			estudo também evidenciou que a aderência a NBC TSP 03 somente se iniciou face à vigência da norma em 2017 De maneira geral a pesquisa sugeriu baixa aderência à NBC TSP 03.
Theodoro, A. P., Pereira, M. I., Silva, C. A., & Rosa, F. S. (2019).	Institucionalização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público: Análise da Percepção dos Gestores e Contadores de Santa Catarina.	Analisar percepção de gestores e contadores públicos acerca do processo de implantação do Plano de Contas aplicado ao setor público (PCASP) na Secretária de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF-SC) sob a perspectiva da Teoria Institucional.	Os resultados demonstraram que houve planejamento para a execução do processo. Concluiu-se que as principais mudanças citadas foram em rotinas contábeis, melhorando o funcionamento da máquina pública, no enfoque no patrimônio, melhorando a gestão e o regime de competência, corolário da contabilidade. Também foi identificado que a mudança foi aderente aos valores e crenças da organização e que as dificuldades estiveram relacionadas com a adaptação às novas rotinas e a quebra de paradigmas, podendo ser considerado como hipótese da mudança conceitual.
Lopes, G. B., Sedyama, G. A. S., Leroy, R. S. D., & Bernardo, J. S. (2018).	Materialização da reforma contábil no setor público: análise de municípios de pequeno e médio porte da Zona da Mata Mineira.	Buscar compreender o grau de atenção que os municípios de pequeno e médio porte estão atribuindo à adoção das novas normas de contabilidade pública e quais os mecanismos utilizados no processo de materialização dessa reforma.	Os autores concluíram que as inovações propostas pela reforma têm sido implementadas e estão aderentes às demandas institucionais, mas que as restrições financeiras e estruturais têm limitado esse processo. As evidências do estudo também revelaram que, tanto o município de médio como os de pequeno porte, apresentam as mesmas dificuldades no processo de adoção das reformas de contabilidade pública.
Lemos, J. P., Lemos, L. E. P., Gama, J. R., & Caliman, D. R. (2018).	A Institucionalização do Regime de Competência no Setor Público.	Analisar a institucionalização, de acordo com Tolbert e Zucker (1999), de novos procedimentos ligados a convergência da Contabilidade Internacional ao Setor Público.	O estudo revelou que a implementação do novo sistema de contabilidade baseada no regime de competência pelo estado do Espírito Santo nos anos de 2014 e 2015, após a adoção das NBCT_16 apresentou um progresso, pois os prazos estabelecidos pela instrução normativa (IN nº 36/2016 do TCE ES) foram atendidos. Porém, apesar dos avanços relatados, ressaltou-se que, de acordo com Tolbert e Zucker (1999), a convergência À contabilidade internacional ainda não foi totalmente institucionalizada pelo estado.
Sasso, M. (2017).	Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas	Compreender as respostas estratégicas de estados brasileiros às mudanças institucionais	As evidências do estudo indicaram que nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais a obtenção de legitimidade corresponde à causa pela qual esses estados atendem às

	estratégicas de governos estaduais.	baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS), sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos.	mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS, ou seja, a alta legitimidade percebida aumenta a probabilidade de conformidade às pressões institucionais.
Sediyama, G. A. S., de Aquino, A. C. B., & Lopes, G. B. (2017)	A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios	Identificar os padrões de difusão que estão emergindo e como estes podem ajudar a explicar como a mensagem de uma reforma compulsória chega aos municípios de regiões com fraca interação com o centro emissor da reforma.	O padrão de uso desses canais emerge como resultado de uma combinação de fatores, como (i) prefeituras preferem aplicar recursos em assessorias e consultorias para operar a reforma, ao invés de capacitar suas próprias equipes, (ii) as equipes de contabilidade das prefeituras possuem uma postura passiva e transferem a implementação da reforma para o prestador de serviço de software, e a (iii) dificuldade em convencer agentes políticos locais dos potenciais usos da informação contábil. Assim, a adoção das mudanças empregadas na reforma são as mínimas necessárias para evitar sanções de órgãos de controle.
Barboza, (2017)	Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no Exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis. Dissertação de Mestrado.	Avaliar a percepção dos integrantes das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEX) sobre a convergência da Contabilidade Pública brasileira às <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS) no âmbito da Força Terrestre.	Conclui-se que a implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira, em especial no Exército Brasileiro, está sendo um processo, além disso, o estudo comprovou que a convergência contábil no setor público possibilitará ao Brasil percorrer um importante caminho na busca de uma legitimidade internacional.
França. L. F. T., Nossa, V., Monte-Mor, D. S., & Teixeira, A. M. C. (2016).	Disclosure das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis dos Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal.	Avaliar a influência de características financeiras e socioeconômicas dos entes públicos no disclosure das provisões e dos passivos contingentes apresentados nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal	Como resultado da apuração do nível de qualidade do <i>disclosure</i> , verificou-se que ainda é baixo, porém os achados encontrados ao longo dos quatro exercícios estudados sugerem uma melhoria na divulgação das informações sobre as provisões e os passivos contingentes.

		nos anos de 2011 a 2014.	
Cunto, J. M., Jacobini, J. P. R., Añez, M. E. M., & de Oliveira, P. W. S. (2014).	Institucionalização da Nova Gestão Pública no Ministério Público do RN.	Avaliar o processo de institucionalização das práticas da Nova Gestão Pública (NGP) no Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte (MPRN), assim como verificar os fatores favoráveis ou a resistência para consolidação desse processo.	Observou-se que o processo de mudança iniciado no MPRN tem suas origens tanto externas quanto internas; a influência externa, decorrente do próprio processo de evolução da gestão pública que o Brasil vivencia. Os autores concluíram que vários fatores internos favorecem esse processo, mas ainda existem focos de resistência à mudança e questões culturais que dificultam a consolidação e a disseminação do processo de institucionalização.

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

Os estudos de Boolaky, Mirosea & Omoteso (2020), Lima & Lima, (2019) e Munir Manini, (2019) utilizaram os fundamentos da Teoria Institucional e abordagens teórico-práticas para explicar como as pressões institucionais exercem influencia significativa na implementação das IPSAS. Esses autores concluíram que os pressupostos da teoria levantam questões importantes sobre a adoção das IPSAS em diferentes contextos, além disso, permite analisar os fenômenos organizacionais envolvidos no processo de adesão de tais normas.

Os autores Theodoro, Pereira, Silva & Rosa (2019), Lopes, Sedyama, Leroy & Bernardo (2018), Lemos, Lemos & Caliman (2018) e Cunto, Jacobini, Añez & de Oliveira (2014) realizaram estudos enfatizando o processo de institucionalização de normas oriundo da convergência contábil no Setor público brasileiro. Sob diferentes perspectivas, os estudos analisaram a mudança ocasionada no âmbito interno e externo das organizações públicas, destacando os principais benefícios gerados pelas mudanças e as barreiras inibidoras desse processo.

As pesquisas de Nascimento, Almeida & Viotto (2019) e França et al, (2016) tiveram como cerne a discussão sobre o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes, objeto de estudo desta pesquisa, cuja amostra foram as capitais brasileiras, os estados e o DF. O foco desses autores foi analisar a relação do fator normativo com a divulgação completa daqueles elementos patrimoniais, cujos achados, de maneira geral, sinalizaram uma baixa adesão dos entes federados analisados, mesmo depois da edição das normas.

Barboza (2017) e Sasso (2017) constataram que há uma relação entre a implantação das IPSAS nas organizações públicas brasileiras e a busca por legitimidade no cenário internacional.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo concentra-se na descrição dos procedimentos metodológicos usados para a realização deste constructo teórico-empírico, atendendo à problemática ora explicitada, pontuando o caminho percorrido para a devida mensuração dos dados coletados, seguida de sua análise e interpretação.

4.1 *DESIGN* DA PESQUISA

A tipologia aplicada agrupou-se em três categorias de pesquisas, quais sejam: quanto aos objetivos, descritiva; quanto aos procedimentos; documental e bibliográfica e quanto à abordagem do problema, quantitativa. E, segundo Lakatos e Marconi (2019, p.155), “o método científico é um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permitem alcançar os objetivos anteriormente propostos”. As autoras afirmam ainda que, apesar de todas as ciências se constituírem pela utilização de métodos científicos, nem todos os estudos que empregam métodos são ciências. Portanto, a utilização de metodologias não é uma ação exclusiva das ciências, permitindo que outros tipos de estudo estruturam suas pesquisas e, conseqüentemente, obtenham resultados válidos e verdadeiros.

No que tange aos objetivos da pesquisa, trata-se de um estudo descritivo. Neste tipo de estudo, geralmente, o pesquisador descreve suas amostras e faz comparações entre elas; assim, a pesquisa descritiva tem como propósito fazer uma afirmação para descrever aspectos de uma população ou analisar a distribuição de determinadas características (Richardson, 2017). A investigação descritiva vai além do experimento, uma vez que procura analisar fatos e/ ou fenômenos, fazendo uma descrição detalhada da forma como esses elementos se apresentam (Rudio, 1985).

Adequa-se ao presente estudo o caráter descritivo, pois se refere à verificação do grau de aderência dos municípios das capitais brasileiras em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP 03), sendo, então, desenvolvido um estudo cujo objeto de interesse em um determinado espaço e tempo, descrevendo as características de determinada população ou fenômeno (Martins, 2002; Gil, 2008).

Quanto à abordagem do problema, classifica-se como uma pesquisa quantitativa, cuja coleta de dados se deu por meio de uma pesquisa documental, a qual apresenta a vantagem de que os documentos constituem uma fonte rica e estável de dados e sobrevivem ao longo do

tempo, sendo assim uma importante fonte de dados em pesquisa histórica, além de apresentarem um baixo custo. Outra vantagem é o fato de não exigir contato com os sujeitos da pesquisa, e existem alguns casos em que é muito difícil ou até mesmo impossível fazer tal contato (Fávero & Centenaro, 2019).

De acordo com Fonseca (2002, p. 32), “a pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc.”. No que se refere ao *design* da pesquisa a Tabela 5 traz algumas especificações.

Tabela 5

Design da pesquisa

Problema de pesquisa	Qual a relação do processo de institucionalização da NBC TSP 03 com <i>disclosure</i> das provisões, ativos, passivos contingentes sob a ótica de Teoria Institucional nos governos locais das capitais brasileiras?
Objetivo geral	Analisar a relação do processo de institucionalização da NBC TSP 03 com <i>disclosure</i> das provisões, ativos e passivos contingentes sob a ótica da Teoria Institucional nos governos locais das capitais brasileiras.
Objetivos específicos	<ol style="list-style-type: none"> 1) Conceituar o <i>disclosure</i> das provisões, ativos, passivos e previsões 2) Averiguar o processo de institucionalização da NBC TSP 03 nos governos locais das capitais brasileiras; 3) Relacionar o processo de institucionalização sob a ótica da Teoria Institucional; 4) Identificar a Institucionalização dos processos relacionados a NBC TSP 03 sob a ótica da Teoria Institucional.
Marco Teórico	2.1- Teoria Institucional 2.1.1 – Aspectos Conceituais 2.2- <i>Disclosure</i> das Provisões, Ativos e Passivos Contingentes 2.2.1- Provisões 2.2.2 - Passivos Contingentes 2.2.3 - Ativos Contingentes 2.2.4- <i>Disclosure</i> das provisões, dos ativos e dos passivos contingentes nos governos locais.
Fatores	Financeiros
Hipótese	O processo de institucionalização da NBC TSP 03 impacta o <i>disclosure</i> das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras.
Análise de Dados	Estatística descritiva e regressão logística.

Nota: Fonte: Elaborada pela autora.

4.2 COLETA DE DADOS

A amostra é não aleatória, intencional, composta pelos 26 municípios das capitais brasileiras. No que se refere à coleta de dados, visou-se analisar a relação do processo de institucionalização da NBC TSP 03 com o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes sob a ótica da Teoria Institucional nos governos locais das capitais brasileiras.

A Lei nº 4.320/1964 estabelece no artigo 101 que as prestações de contas anuais devem incluir os seguintes demonstrativos: Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, como demonstrativos a serem elaborados ao final de cada exercício. De forma complementar, a NBCT 16.6 acrescenta a elaboração das Demonstrações do Fluxo de Caixa, reforçando que todas as demonstrações devem estar acompanhadas por anexos, por demonstrativos exigidos em lei e pelas notas explicativas.

Nesse contexto, a pesquisa realizou-se por meio de informações encontradas nos *sites* das prefeituras dos governos locais das capitais brasileiras, sendo analisados os demonstrativos contábeis obrigatórios estabelecidos pela Lei 4320/640BO (Balanço Orçamentário), BP (Balanço Patrimonial), as notas explicativas no período de 2014 a 2019.

As pesquisas realizadas por França et al. (2016), Almeida-Santos e Scarpin (2013), Martani et al. (2014), Cruz et al. (2012), Zonatto et al. (2011), Cruz e Lima (2010), Nunes et al. (2010), Murcia e Santos (2009), Piancastelli e Boueri (2008), Laswad et al. (2005), Robbins e Austin (1986) apresentam uma relevância para literatura acadêmica, pois indicam uma relação entre o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes e os seguintes aspectos: tamanho do ente governamental, arrecadação, transferências recebidas e endividamento. No entanto, vale ressaltar que esses estudos foram realizados antes da implementação das NBC TSPs.

A presente pesquisa também analisou a relação dos fatores supracitados com reconhecimento daqueles itens patrimoniais por meio das seguintes variáveis: receita orçamentária *per capita*; receitas próprias *per capita*; tamanho do ativo; transferências recebidas; e endividamento. Em contrapartida, este estudo diferenciou-se dos demais estudos, posto que trouxe uma análise histórica do impacto desse processo nos demonstrativos contábeis das prefeituras das capitais brasileiras antes e após a edição da NBC TSP 03.

A obrigatoriedade de implementação também interfere no processo de institucionalização de uma determinada norma, segundo Meneses e Peter (2012) e França et

al. (2016), pois, para esses autores, o caráter coercitivo inibe a falta de comprometimento apresentado pelo setor público com o *disclosure* das informações contábeis. Partindo-se desses achados e considerando que as prefeituras das capitais brasileiras deveriam ter institucionalizado as mudanças em 1º de janeiro 2020, para serem verificadas a partir de 2021, essa pesquisa verificou o percurso do processo de institucionalização da NBC TSP 03 nos governos locais das capitais brasileiras por meio da análise de notas explicativas.

Uma vez considerados os achados supracitados e tidos como base o arcabouço teórico dos seguintes trabalhos: Khanna, Palepu e Srinivasan (2004); Murcia e Santos (2009); Meneses e Peter (2012); Moura, Varela e Bueren (2014); Pinto, Avelar, Fonseca, Silva e Costa (2015); Vogt, Degenhart, Pletsch, Silva e Rosa (2016); e Fonteles et al. (2013); o estudo de França et al. (2016) elaborou-se um *checklist* para verificar o *disclosure* das provisões e dos passivos contingentes nas demonstrações contábeis dos governos locais brasileiros, esse instrumento de pesquisa foi adaptado e utilizado neste estudo, seguindo as descrições das variáveis de pesquisa a serem explicitadas a seguir.

4.3 DESCRIÇÕES DAS VARIÁVEIS DE PESQUISA

O *checklist* foi composto por 6 variáveis e 2 grupos. A avaliação da divulgação das informações sobre Provisões e Ativos e Passivos Contingentes foi feita de forma binária, por intermédio da atribuição de um ponto quando a informação de um item estivesse disponível e de zero em caso contrário, assim como no estudo de França et al. (2016), como se pode conferir na Tabela 6.

Tabela 6
Descrições das Variáveis de Pesquisa

Financeiras	Variáveis	Sigla	Proxy	Relação com o disclosure	Fundamentação	Fonte dos dados
Financeiras	Receitas Orçamentárias <i>per capita</i>	ROpc	Receita orçamentária de cada município (ln)	+	Cruz et al. (2012), Martani et al. (2014)	BO
Financeiras	Receitas Próprias <i>per capita</i>	RPpc	Receitas arrecadadas (ln)	+	Laswadet al. (2005), Robbins e Autin (1986), Almeida-Santos (2015), Franca et al. (2016).	BO
Financeiras	Tamanho do Ativo <i>per capita</i>	TamAtpc	Log do Ativo Total	+	Murcia e Santos (2009), Cruz e Lima (2010), Nunes et al. (2010)	BP

Financeiras	Transferências Recebidas	TransRec	Transferências federais estaduais para cada município(ln)	+	Robbins e Autin (1986), Piancastelli e Boueri (2008)	BP
Financeiras	Endividamento	Endv	(passivo oneroso/ativo total)x100	+	Zonatto et al. (2011), Robbins e Autin (1986), Franca et al. (2016).	BO
Edição da NBC TSP s	NBC TSP 03	NBCT			Menezes e Peter (2012)	Notas explicativas

Nota. Observações: BO (Balanço Orçamentário), BP (Balanço Patrimonial), RREO (Relatório Resumido da Execução Orçamentária), IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) e NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público). Fonte: Recuperado de “*Disclosure* das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal, de França et al., 2016, *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis*.

Assim como no estudo de França et al. (2016), o resultado obtido foi calculado com base no número de itens divulgados, divididos pelo total de itens aplicáveis do questionário, para aquele ente. A partir dos resultados apurados foi estabelecido um *ranking* das entidades públicas que mais evidenciaram divulgaram Provisões e Ativos e Passivos Contingentes após a edição da NBC TSP 03 em cada um os seis anos estudados.

Finalmente, o processo de institucionalização relacionados à NBC TSP 03 sob a ótica de Teoria Institucional, considerando o modelo proposto pela Tolbert e Zucker (1986, 1996, 1999, 2007) foi realizada uma regressão logística. Visando analisar o efeito da edição da norma nos relatórios financeiros, a amostra foi dividida em duas partes: 3 exercícios anteriores à edição da NBC TSP 03; e 3 exercícios posteriores.

4.3.1 Variável dependente

A variável dependente do presente estudo é Edição da NBC TSP 03, uma *dummy* que assume valor 1 nos exercícios de 2017 a 2019, uma vez que a edição da norma se deu em outubro de 2016, e valor 0 nos exercícios de 2014 a 2016. A *proxy* será utilizada para quantificar o potencial da edição de uma norma sobre o processo de *disclosure* das informações relativas aos ativos contingentes, passivos contingentes e provisões no âmbito das organizações públicas (Menezes e Peter, 2012; Franca et al. 2016).

4.3.2 Variáveis independentes

Assim como na pesquisa que orienta o estudo de França et al. (2016) e as pesquisas de Robins e Austin (1986), Laswad Fisher e Oyelere (2005), Piancastelli e Boueri (2008), Murcia e Santos (2009), Cruz e Lima (2010), Nunes et al. (2010), Cruz et al. (2012), Menezes e Peter (2012), Martani et al. (2014), Almeida-Santos e Scarpin (2013), foram utilizadas as seguintes variáveis financeiras: Receitas Orçamentárias *per capita*, Receitas Próprias *per capita*, Tamanho do Ativo *per capita*, Transferências Recebidas e Endividamento. O objetivo dessa escolha foi capturar a relação entre aspectos das finanças públicas e o nível de disclosure, a expectativa de que houvesse uma relação positiva desses aspectos com a variável dependente, ou seja, quanto maior o processo de institucionalização da NBC TSP 03, maior o *disclosure* dos itens patrimoniais.

4.4 HIPÓTESE DE PESQUISA

A hipótese deste estudo tem como base as principais questões tratadas nas pesquisas-base: provisões, ativos e passivos contingentes; institucionalização de práticas e o processo de convergência contábil no setor público. Partindo dessa premissa, definiu-se uma proposição cuja finalidade é solucionar a questão de pesquisa, alinhada ao objetivo do estudo de forma que a análise dos dados seja conduzida para aceitação ou rejeição (Richardson, 2017). Diante disso, formula-se: H_0 – Há uma relação entre o processo de institucionalização da NBC TSP 03 e o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras.

Sendo assim, foram definidas, para fins deste estudo, as seguintes variáveis: Receitas Orçamentárias *per capita*, Receitas Próprias *per capita*, Tamanho do Ativo *per capita*, Transferências Recebidas, Endividamento. Consultaram-se as informações do Portal da Transparência dos respectivos entes públicos, em cumprimento; e, para analisar a relação entre as variáveis estudadas, foram empregadas as técnicas de correlação e regressão logística, utilizando-se o programa Stata 16 para tratamentos dos dados e o Excel.

4.4.1 Modelo de Regressão

Para o tratamento dos dados coletados, será realizada uma análise quantitativa utilizando o conceito de regressão logística. O modelo econométrico utilizado no estudo para processo de institucionalização da NBC TSP 03 foi feito com base nos resultados da relação das variáveis independentes e a NBC TSP 03 a partir de estudos anteriores, o modelo é apresentado a seguir:

$$NBCTSp03_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 RO_{i,t} + \beta_2 RP_{i,t} + \beta_3 TR_{i,t} + \beta_4 TA_{i,t} + \beta_5 Endivid_{i,t} + \varepsilon_i \quad (\text{equação 1})$$

Onde:

- NBC TSP 03= Edição da NBCT SP03
- β_0 = intercepto da equação
- RO= Receita Orcamentária
- RP=Receita Própria
- TR=Transferências recebidas
- TA= Tamanho do Ativo
- Endivid= Endividamento
- ε_i = termo de erro

Trata-se de um modelo com a variável dependente categórica, assumindo valores binários, que, para estar como valor 1(um), quando a capital apresenta a institucionalização da norma, e valor 0 (zero), caso contrário. Essa característica da variável dependente permite a utilização do modelo *logit*.

A seguinte pesquisa dispõe de informações sobre as 26 capitais brasileiras ao longo de 6 anos, portanto, é possível realizar uma estimação por meio de dados em painel. A utilização dessa técnica permite o controle de características individuais que podem se modificar ao longo do tempo, além disso, permite controlar a heterogeneidade (Andrade & Tiryaki, 2019). São mais adequados para examinar a dinâmica da mudança; detecta e mede melhor os efeitos que simplesmente não podem ser observados em um corte transversal puro ou uma série temporal pura; possibilita estudar modelos de comportamentos mais complicados e, quando se combinam séries temporais com observações de corte transversal, os dados em painel tendem a oferecer mais informações, maior variabilidade, menos colinearidade entre as variáveis, mais graus de liberdade e mais eficiência (Gujarati & Porter, 2011).

Na regressão logística, os parâmetros são geralmente estimados pelo método de máxima verossimilhança (Pelaes Filho, 2019). O teste baseia-se na diferença das funções log-verossimilhança dos modelos irrestrito e restrito e tem a seguinte ideia: como a estimação máxima verossimilhança maximiza a função log-verossimilhança, a eliminação de variáveis geralmente conduz a uma log-verossimilhança menor – ou pelo menos, não maior (Wooldridge, 2012).

4.5 DADOS EM PAINEL

Em se falando dos dados em painel, este consiste em um modelo capaz de analisar simultaneamente diversas informações em vários períodos de tempo (Fávero & Belfiore, 2014); sua principal vantagem é a possibilidade de controle de características individuais que podem se modificar ao longo do tempo, ou seja, permite controlar a presença de heterogeneidade individual (Andrade & Tiryaki, 2019). A escolha desse modelo está intrinsecamente ligada a fundamentações teóricas, todavia, a divisão básica entre esses modelos se dá separando-os em dois grupos: i) modelos de efeitos fixos; e ii) modelos de efeitos aleatórios. Apesar da nomenclatura, tanto os modelos de efeitos fixos quanto os aleatórios, no nível individual, possuem efeitos aleatórios (Greene, 2007)

O modelo de efeitos fixos considera a possibilidade de que os interceptos variam entre as unidades individuais de *cross-section* ou entre as observações temporais, assumindo que os coeficientes estimados para as variáveis independentes são similares para as diversas unidades individuais ou temporais (Andrade & Tiryaki, 2019).

O modelo de estimação de efeitos fixos chamado de *within effects* é descrito por Andrade e Tiryaki (2019):

$$(Y_{it} - Y_i) = B (X_{it} - X_i) + (V_{it} - V_i) \quad \text{(equação 2)}$$

De acordo com essa equação, os resultados da estimativa indicam em que medida desvio da variável dependente e sua média é explicada pelo desvio das variáveis independentes em relação à média.

A regressão é estimada com MQO e utiliza-se variáveis ajustadas à média de cada unidade em *cross-section* (Andrade & Tiryaki, 2019).

O modelo de efeitos aleatórios é apropriado quando se está analisando uma amostra aleatória de uma população, como no caso da utilização de microdados (dados obtidos de

indivíduos). A estimativa é feita por meio de mínimos quadrados generalizados (MQG), técnica apropriada para analisar erros heterocedásticos ou a presença de autocorrelação dos resíduos (Andrade & Tiriyaki, 2019).

O modelo de estimação de efeito aleatórios chamado de *between effects* é descrito por Andrade & Tiriyaki (2019):

$$Y_{it} = b_1.X_{1it} + b_2.X_{2it} + \dots + b_k.X_{kit} + (\alpha_i + \epsilon_{it}) \quad \text{(Equação 3)}$$

Onde:

- y_{it} é a variável dependente unidade i , no período t ;
- x_{it} é o vetor de $1 \times k$ das observações das variáveis explicativas para a unidade i , no período t ;
- α é o intercepto;
- $\epsilon_{i,t}$ são erros não correlacionados entre si.

Cada ponto da matriz, em relação ao ponto da matriz do painel. Cada célula da matriz. Linha x coluna.

Para a escolha entre efeitos fixos e aleatórios, aplicou-se o teste de Hausmann. A técnica indica que se a hipótese nula for rejeitada, a conclusão é que o modelo de efeitos fixos não é o mais apropriado, porque os efeitos aleatórios, provavelmente, estão correlacionados com um ou mais regressores (Gujarati & Porter, 2011).

considerando 6 exercícios financeiros: 2014 a 2019, além disso foram calculados os percentuais daqueles itens patrimoniais em relação ao ativo total e passivo total, respectivamente. As informações foram retiradas das notas explicativas e dos balanços financeiros e patrimoniais dos entes estudados. As tabelas abaixo destacam os números.

Tabela 7
Exercício de 2014.

Capitais	Ativo	Passivo	Ativos	Passivos	Provisões	A. Cont/A Total	P Cont/P Total	P./ PT
Aracaju	R\$ 7.989.982,02	R\$ 7.989.982,02	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Belém	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Belo Horizonte	R\$ 11.007.788,19	R\$ 5.440.824,02	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Boa Vista	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Campo Grande	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Cuiabá	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Curitiba	R\$ 6.717.078,98	R\$ 2.798.508,80	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.451.916,85	0%	0%	52%
Florianópolis	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Fortaleza	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Goiânia	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
João Pessoa	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Maceió	R\$ 907.498,66	R\$ 3.072.267,89	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.593.225,08	0%	0%	84%
Macapá	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 77.548,17	0%	0%	0%
Manaus	R\$ 7.938.849,70	R\$ 1.603.297,06	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 701.771,52	0%	0%	44%
Natal	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Palmas	R\$ 1.564.405,28	R\$ 251.960,65	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 140.178,85	0%	0%	56%
Porto Alegre	R\$ 5.236.323,54	R\$ 1.822.930,44	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 580.165,81	0%	0%	32%
Porto Velho	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Recife	R\$ 5.758.038,65	R\$ 2.579.094,06	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 541.245,46	0%	0%	21%
Rio Branco	R\$ 1.152.295,82	R\$ 299.534,45	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 121.175,70	0%	0%	40%
Rio de Janeiro	R\$ 44.674.711,38	R\$ 21.489.586,96	R\$ 0,00	R\$ 1.715.967,85	R\$ 13.372,57	0%	8%	0%
Salvador	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
São Luís	R\$ 2.361.176,37	R\$ 805.360,32	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 119.321,38	0%	0%	15%
São Paulo	R\$ 102.527.516,94	R\$ 85.336.102,21	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 182.303,22	0%	0%	0%
Teresina	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Vitória	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

O processo de convergência contábil no setor público brasileiro foi impulsionado pela ação de órgãos reguladores a partir do ano de 2008, no entanto, os efeitos dessa mudança estão ocorrendo de forma gradual e heterogênea. Os municípios brasileiros ainda apresentam

uma certa dificuldade de disponibilidade dos dados nos seus portais de transparência (Da Silva & Leitão, 2020). Esse cenário impossibilitou a coleta de dados do exercício de 2014 das seguintes capitais: Belém, Boa Vista, Campo Grande, Cuiabá, Florianópolis, Fortaleza, Goiana, João Pessoa, Macapá, Natal, Porto Velho, Salvador, Teresina e Vitória.

Tabela 8
Exercício de 2015.

Capitais	Ativo Total	Passivo Total	Ativo Cont	Passivo Cont	Provisões	A cont/AT	P cont/PT	P/P Total
Aracaju	R\$ 960.943,91	R\$ 483.095,66	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Belém	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Belo Horizonte	R\$ 9.961.105,27	R\$ 5.869.808,74	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Boa Vista	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Campo Grande	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Cuiabá	R\$ 1.398.534,76	R\$ 1.220.515,69	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 26.500,00	0%	0%	2%
Curitiba	R\$ 7.816.695,60	R\$ 3.495.314,88	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.034.058,12	0%	0%	58%
Florianópolis	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Fortaleza	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Goiânia	R\$ 7.778.919,52	R\$ 1.605.073,12	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 314.196,21	0%	0%	20%
João Pessoa	R\$ 986.577,55	R\$ 336.204,58	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Maceió	R\$ 1.138.155,21	R\$ 2.883.773,47	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.317.056,03	0%	0%	80%
Macapá	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 77.548,17	0%	0%	0%
Manaus	R\$ 9.425.277,16	R\$ 2.422.362,57	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.008.087,74	0%	0%	42%
Natal	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Palmas	R\$ 1.692.496,82	R\$ 296.742,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 140.178,85	0%	0%	47%
Porto Alegre	R\$ 4.851.347,40	R\$ 2.147.798,41	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 760.574,59	0%	0%	35%
Porto Velho	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Recife	R\$ 6.545.141,34	R\$ 2.496.283,61	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 551.761,26	0%	0%	22%
Rio Branco	R\$ 1.323.784,67	R\$ 313.874,53	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 121.175,70	0%	0%	39%
Rio de Janeiro	R\$ 52.029.751,33	R\$ 27.590.441,70	R\$ 0,00	R\$ 1.843.100,31	R\$ 1.843.100,31	0%	7%	7%
Salvador	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
São Luís	R\$ 2.726.975,66	R\$ 1.062.097,10	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 173.942,84	0%	0%	16%
São Paulo	R\$ 119.538.026,53	R\$ 189.720.637,12	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 89.840.125,68	0%	0%	47%
Teresina	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Vitória	R\$ 2.646.047,01	R\$ 742.720,17	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 306.625,06	0%	0%	41%

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

O cenário de 2015 é similar ao de 2014. A não divulgação das demonstrações contábeis e dos relatórios de gestão nos portais de transparência impossibilitou a coleta de dados do exercício de 2015 das seguintes capitais: Belém, Boa Vista, Campo Grande, Cuiabá,

Florianópolis, Fortaleza, Goiana, João Pessoa, Macapá, Natal, Porto Velho, Salvador, Teresina e Vitória.

Tabela 9
Exercício de 2016.

Capitais	Ativo Total	Passivo Total	Ativo cont	Passivo cont	Provisões	A cont/AT	P cont/PT	P/P Total
Aracaju	R\$ 1.296.432,67	R\$ 647.582,15	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Belém	R\$ 2.558.489,90	R\$ 1.220.121,02	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 314.594,39	0%	0%	26%
Belo Horizonte	R\$ 12.203.750,06	R\$ 5.549.739,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 612.384,05	0%	0%	11%
Boa Vista	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Campo Grande	R\$ 3.452.088,02	R\$ 505.756,14	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Cuiabá	R\$ 1.827.053,15	R\$ 765.558,09	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 21.442,00	0%	0%	3%
Curitiba	R\$ 7.604.842,33	R\$ 3.648.702,19	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.146.093,63	0%	0%	59%
Florianópolis	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Fortaleza	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Goiânia	R\$ 10.316.871,87	R\$ 1.899.934,19	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 510.365,64	0%	0%	27%
João Pessoa	R\$ 1.018.780,69	R\$ 2.901.264,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 130.874,11	0%	0%	45%
Maceió	R\$ 607.264,25	R\$ 2.507.679,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.977.784,33	0%	0%	79%
Macapá	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 77.548,17	0%	0%	0%
Manaus	R\$ 10.706.645,43	R\$ 2.819.859,45	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.077.777,52	0%	0%	38%
Natal	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Palmas	R\$ 2.085.323,84	R\$ 405.793,83	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 221.205,09	0%	0%	55%
Porto Alegre	R\$ 5.666.970,94	R\$ 2.568.849,24	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.038.642,86	0%	0%	40%
Porto Velho	R\$ 1.576.729,08	R\$ 752.949,63	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 411.535,30	0%	0%	55%
Recife	R\$ 5.758.038,65	R\$ 2.579.294,06	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.249.784,10	0%	0%	48%
Rio Branco	R\$ 983.030,90	R\$ 182.336,65	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 91.091,72	0%	0%	50%
Rio de Janeiro	R\$ 37.851.325,14	R\$ 23.407.941,75	R\$ 0,00	R\$ 2.091.479,69	R\$ 5.841.338,07	0%	9%	25%
Salvador	R\$ 38.589.391,54	R\$ 2.860.455,43	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.112.494,98	0%	0%	39%
São Luís	R\$ 3.952.262,92	R\$ 1.571.257,61	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 207.926,21	0%	0%	13%
São Paulo	R\$ 99.999.014,37	R\$ 172.256.645,68	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 114.825.346,46	0%	0%	67%
Teresina	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Vitória	R\$ 3.241.968,34	R\$ 673.952,28	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 340.218,66	0%	0%	50%

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

Em 2016, as mudanças são intensificadas no setor público brasileiro. A edição das NBC TSPs impulsiona as transformações. Houve um leve avanço no processo de *disclosure* dos itens patrimoniais. A adoção do regime de competência torna-se perceptível, e o número de capitais que não disponibilizaram os dados em seus portais diminuíram; entretanto, a Tabela 9 demonstra que somente o município do Rio de Janeiro evidenciou valores relativos

ao passivo contingente. Nenhuma capital divulgou informação sobre os ativos contingentes e todas reconheceram as provisões em seus balanços patrimoniais. Perante aos ativos e passivos contingentes, percebe-se uma evidenciação mais expressiva das provisões em todos os exercícios analisados. Os resultados alinham-se aos achados de Nascimento & Viotto (2019), estes autores ressaltaram em seu estudo que há uma maior familiaridade dos profissionais da contabilidade com a mensuração e o reconhecimento de situações que carecem de provisionamento.

Tabela 10
Exercício de 2017.

Capitais	Ativo total	Passivo	Ativo Contín	Passivo Conti	Provisões	A cont/AT	P cont/PT	P/ Ptotal
Aracaju	R\$ 1.775.593,48	R\$ 532.929,87	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Belém	R\$ 2.861.160,69	R\$ 1.507.969,12	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 436.986,57	0%	0%	29%
Belo Horizonte	R\$ 11.436.804,85	R\$ 5.621.028,59	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 425.212,83	0%	0%	8%
Boa Vista	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Campo Grande	R\$ 3.486.400,95	R\$ 530.436,58	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Cuiabá	R\$ 2.196.288,77	R\$ 10.075.497,32	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 9.286.478,58	0%	0%	92%
Curitiba	R\$ 9.642.790,12	R\$ 8.596.959,27	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5.552.231,66	0%	0%	65%
Florianópolis	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Fortaleza	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Goiânia	R\$ 9.135.891,71	R\$ 2.385.884,26	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 666.739,14	0%	0%	28%
João Pessoa	R\$ 1.571.757,51	R\$ 650.070,73	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 279.049,71	0%	0%	43%
Maceió	R\$ 1.393.625,48	R\$ 3.295.608,79	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.809.582,19	0%	0%	85%
Macapá	R\$ 651.061,85	R\$ 356.944,02	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 77.548,17	0%	0%	22%
Manaus	R\$ 10.953.571,30	R\$ 2.856.814,31	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.106.900,63	0%	0%	39%
Natal	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Palmas	R\$ 2.185.775,41	R\$ 720.587,11	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 543.730,79	0%	0%	75%
Porto Alegre	R\$ 6.257.622,95	R\$ 3.639.834,36	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.440.043,96	0%	0%	40%
Porto Velho	R\$ 1.660.536,89	R\$ 1.240.713,92	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 590.492,74	0%	0%	48%
Recife	R\$ 6.545.141,34	R\$ 2.496.283,61	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.234.634,90	0%	0%	49%
Rio Branco	R\$ 1.629.616,58	R\$ 641.447,41	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 414.686,54	0%	0%	65%
Rio de Janeiro	R\$ 42.287.697,37	R\$ 52.786.191,76	R\$ 0,00	R\$ 5.499.377,68	R\$ 33.538.495,94	0%	10%	64%
Salvador	R\$ 33.890.441,35	R\$ 10.249.994,70	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 9.035.076,47	0%	0%	88%
São Luís	R\$ 4.324.324,56	R\$ 1.691.507,40	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 261.207,75	0%	0%	15%
São Paulo	R\$ 105.549.123,07	R\$ 205.211.023,91	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 146.879.932,35	0%	0%	72%
Teresina	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Vitória	R\$ 3.709.783,19	R\$ 807.316,44	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 391.366,23	0%	0%	48%

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

Em outubro de 2016, houve a edição da NBCT SP 03, tal normativo trata da divulgação, reconhecimento e evidenciação dos ativos contingentes, passivos contingentes e provisões. A tabela 10 destaca os valores obtidos dos demonstrativos contábeis e notas explicativas do exercício de 2017, a edição da norma não causou uma ação relevante na divulgação dos ativos contingentes e passivos contingentes. Somente o município do Rio de Janeiro evidenciou valores relativos ao passivo contingente, nenhuma capital efetuou o *disclosure* dos ativos contingentes, e os valores referentes às provisões foram reconhecidos pela maioria das capitais, este item patrimonial teve uma evidenciação representativa nesse exercício. Franca et al (2016) relacionam este aspecto ao fator coercitivo.

Nota-se que a variação percentual das provisões em alguns municípios correspondeu a mais da metade do passivo total. Situação semelhante foi verificada por Nascimento & Viotto (2019) em seus achados, cujas evidências são preocupantes na medida em que podem representar o comprometimento futuro do patrimônio público ante uma gestão temerosa das finanças públicas. Não foi possível relacionar os valores dos municípios de Boa Vista, Florianópolis, Fortaleza, Natal e Teresina, pois os demonstrativos contábeis dessas prefeituras não estavam em seus portais.

Tabela 11
Exercício de 2018.

Capitais	Ativo Total	Passivo Total	Ativo Cont	Passivo Cont	Provisões	A cont/A T	P Cont/PT	P/P. Total
Aracaju	R\$ 1.775.593,48	R\$ 495.758,81	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Belém	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Belo Horizonte	R\$ 13.165.317,74	R\$ 4.327.446,52	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 579.775,05	0%	0%	13%
Boa Vista	R\$ 15.871,15	R\$ 790,51	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Campo Grande	R\$ 3.878.813,91	R\$ 552.585,88	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Cuiabá	R\$ 2.580.942,34	R\$ 11.024.264,57	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 9.286.478,58	0%	0%	84%
Curitiba	R\$ 8.785.734,32	R\$ 3.287.583,05	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.506.609,55	0%	0%	76%
Florianópolis	R\$ 2.141.965,98	R\$ 5.343.241,46	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4.120.399,74	0%	0%	77%
Fortaleza	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Goiânia	R\$ 10.641.998,86	R\$ 3.255.514,18	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.408.731,88	0%	0%	43%
João Pessoa	R\$ 1.738.491,00	R\$ 779.475,18	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 279.049,71	0%	0%	36%
Maceió	R\$ 1.947.552,60	R\$ 4.721.539,07	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4.239.295,62	0%	0%	90%
Macapá	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Manaus	R\$ 13.451.145,80	R\$ 3.226.152,12	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.239.781,03	0%	0%	38%
Natal	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Palmas	R\$ 2.497.210,82	R\$ 852.727,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 656.809,21	0%	0%	77%
Porto Alegre	R\$ 7.706.219,20	R\$ 4.348.154.735,98	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.787.021,01	0%	0%	0%

Porto Velho	R\$ 1.410.918,04	R\$ 1.190.308,53	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 573.427,69	0%	0%	48%
Recife	R\$ 7.004.988,81	R\$ 3.553.319,16	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.094.162,96	0%	0%	59%
Rio Branco	R\$ 1.803.061,89	R\$ 579.682,95	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 331.085,31	0%	0%	57%
Rio de Janeiro	R\$ 51.194.522,74	R\$ 58.961.797,42	R\$ 0,00	R\$ 9.116.795.851,52	R\$ 37.704.938,19	0%	15%	64%
Salvador	R\$ 33.890.441,35	R\$ 10.249.994,70	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 8.144.532,46	0%	0%	79%
São Luís	R\$ 5.597.410,08	R\$ 1.801.131,48	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 261.207,75	0%	0%	15%
São Paulo	R\$ 101.324.654,00	R\$ 223.604.715,05	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 163.040.931,76	0%	0%	73%
Teresina	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Vitória	R\$ 4.019.996,10	R\$ 990.149,84	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 458.758,00	0%	0%	46%

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

A edição de normas que obrigam a disponibilização dos dados nos portais de transparência e o avanço do processo de convergência esbarram na heterogeneidade dos municípios brasileiros. Apesar do aumento da pressão coercitiva, em 2018, alguns municípios não disponibilizaram em seus portais os principais demonstrativos contábeis, são eles: Belém, Fortaleza, Natal e Teresina.

Tabela 12
Exercício de 2019.

Capitais	Ativo total	Passivo total	Ativo Cont	Passivo Cont	Provisões	A. cont /A.T	%P. cont/P T	% P/P. total
Aracaju	R\$ 2.466.121,15	R\$ 950.798,38	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 503.703,77	0%	0%	53%
Belém	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Belo Horizonte	R\$ 14.639.061,17	R\$ 6.321.654,47	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.515.764,16	0%	0%	24%
Boa Vista	R\$ 15.789,45	R\$ 2.642,47	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Campo Grande	R\$ 4.346.571,95	R\$ 661.430,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 223.937,38	0%	0%	34%
Cuiabá	R\$ 2.865.834,64	R\$ 1.194.199,18	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 264.238,29	0%	0%	22%
Curitiba	R\$ 9.272.631,36	R\$ 3.776.593,56	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.646.684,92	0%	0%	70%
Florianópolis	R\$ 2.486.489,37	R\$ 5.746.814,91	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4.561.909,13	0%	0%	79%
Fortaleza	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Goiânia	R\$ 45.925.101,51	R\$ 26.594.881,99	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.408.731,88	0%	0%	5%
João Pessoa	R\$ 1.978.915,04	R\$ 863.511,80	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 311.985,08	0%	0%	36%
Maceió	R\$ 2.235.548,24	R\$ 4.981.841,86	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4.239.295,62	0%	0%	85%
Macapá	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Manaus	R\$ 15.558.575,45	R\$ 3.871.345,55	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.375.250,90	0%	0%	36%
Natal	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Palmas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Porto Alegre	R\$ 9.515.501,51	R\$ 5.335.019,26	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.715.837,02	0%	0%	51%
Porto Velho	R\$ 1.524.450,85	R\$ 879.926,95	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 355.455,26	0%	0%	40%
Recife	R\$ 7.956.657,30	R\$ 4.190.823,74	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.537.198,21	0%	0%	61%

Rio Branco	R\$ 1.989.955,69	R\$ 635.195,75	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 390.749,36	0%	0%	62%
Rio de Janeiro	R\$ 48.690.179,73	R\$ 70.408.506,69	R\$ 97.044.895,60	R\$ 27.860.232,29	R\$ 49.008.402,76	0%	57%	70%
Salvador	R\$ 32.741.420,30	R\$ 9.786.147,28	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 7.932.706,33	0%	0%	81%
São Luís	R\$ 6.529.956,53	R\$ 6.529.956,53	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 261.207,75	0%	0%	4%
São Paulo	R\$ 113.239.149,34	R\$ 223.500.115,03	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 163.307.581,50	0%	0%	73%
Teresina	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	0%	0%
Vitória	R\$ 4.640.584,39	R\$ 1.024.552,79	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 667.322,88	0%	0%	65%

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

A análise documental ressaltou que somente a prefeitura do Rio de Janeiro realizou o *disclosure* das informações referentes aos passivos contingentes nos anos de 2018 e 2019, bem como os dados sobre os ativos contingentes somente em 2019. Os valores acima descritos foram coletados da seguinte forma: provisões reconhecidas no balanço patrimonial; ativos contingentes e passivos contingentes evidenciados nas notas explicativas. Aquele ente governamental foi o único a reconhecer e relacionar nos relatórios de prestação de contas os critérios de mensuração e evidenciação dos itens patrimoniais. Já as provisões foram reconhecidas no Balanço Patrimonial da maioria dos entes públicos estudados. Nenhum município realizou o *disclosure* de todos os itens patrimoniais, entre todos os 6 exercícios analisados. Evidências similares foram destacadas no estudo de Nascimento & Viotto (2019).

Sobre o somatório dos valores das provisões, a média divulgada corrobora os achados da pesquisa de França et al. (2016), assim como aconteceu no contexto dos estados, o *disclosure* desses entes patrimoniais nos municípios das capitais brasileiras elevou-se nos últimos 3 anos analisados após a edição da NBC TSp 03. Isso demonstra que a edição da norma pode ter causado um efeito positivo no registro desses entes patrimoniais, ver figura 4.

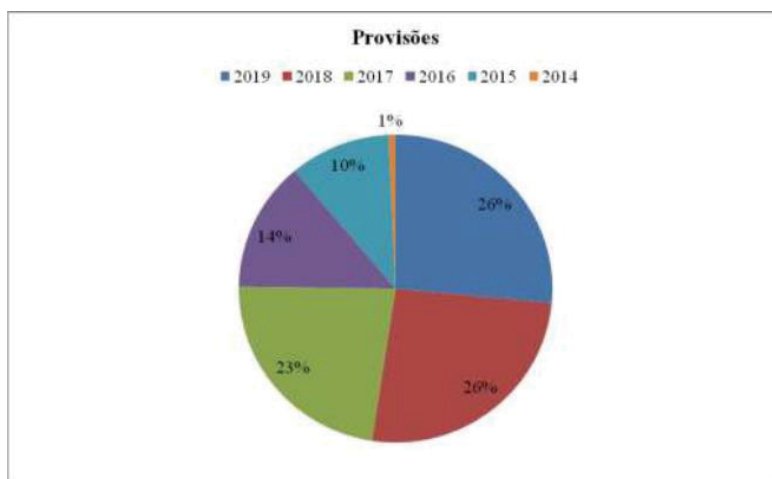


Figura 4. *Disclosure* das provisões nos demonstrativos contábeis.

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

As informações dos municípios do Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Campo Grande, Recife e Manaus foram disponibilizadas nos seus respectivos portais de transparências. Essas capitais evidenciaram as principais demonstrações contábeis não facultativas durante todos os períodos analisados, as demais apresentaram uma série de inconsistências, a saber: ausência de notas explicativas; do balanço orçamentário e patrimonial, dificuldade de acesso, dentre outras. Belém foi a capital que menos evidenciou suas ações nos portais de transparência. Esse aspecto comprometeu a análise mais aprofundada do processo de institucionalização da norma, pois a ausência das notas explicativas impossibilitou a análise.

A consolidação de práticas contábeis não é algo tão trivial, a percepção de uma utilidade limitada nas organizações públicas pode inibir a institucionalização de um novo procedimento (Tolbert e Zucker, 1996). A análise conjunta das notas explicativas dos municípios demonstrou uma não implementação de forma global nas capitais brasileiras. Houve um avanço no processo de evidenciação de forma geral, no entanto, uma parcela significativa das capitais não disponibilizou os dados. A figura 5 relaciona a média das 10 capitais com os melhores índices de *disclosure*.

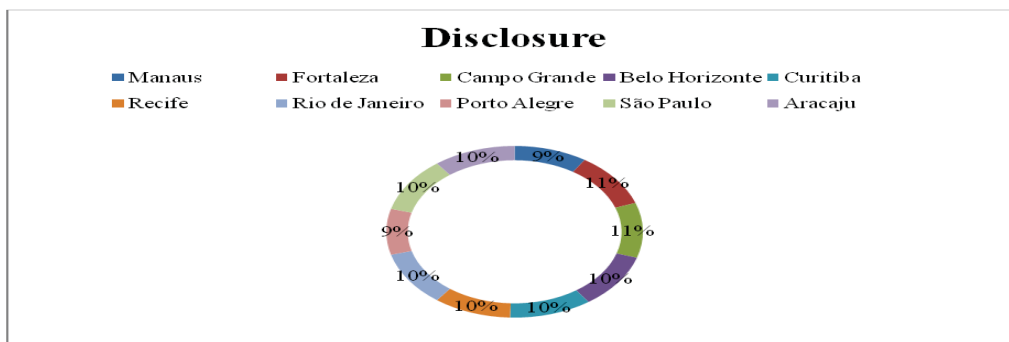


Figura 5. Disclosure

Fonte: Elaborado pela autora.

Percebeu-se que, após a edição das normas da STN, os governos locais elevaram o *disclosure* das provisões e melhoraram o seu processo de prestação de contas por meio dos portais de transparência, no entanto, a análise documental permite inferir que o *disclosure* dos ativos contingentes e passivos contingentes ainda é bastante incipiente. Essa constatação revela que quase a totalidade das capitais brasileiras ainda desconhece ou não realiza corretamente a evidenciação das suas contingências e dos seus principais riscos fiscais. Apuraram França et al. (2016) baixa evidenciação em notas explicativas dos passivos contingentes por parte das capitais brasileiras, fato comprovado por Nascimento, Almeida e

Viotto (2019), ao realizarem uma análise similar no cenário dos municípios e do Distrito Federal no período de 2014 a 2017.

Tabela 13
Implantação das NBC TSP 03 nos exercícios analisados.

Capitais	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Aracaju	0	0	0	0	0	0
Belém	x	x	x	x	x	x
Belo Horizonte	0	0	0	0	0	0
Boa Vista	x	x	x	x	x	x
Campo Grande	0	0	0	3	3	3
Cuiabá	x	0	0	0	0	0
Curitiba	0	0	0	1	4	4
Florianópolis	0	0	0	0	0	0
Fortaleza	0	0	0	0	0	0
Goiânia	x	x	x	x	x	x
João Pessoa	x	x	x	x	x	x
Maceió	x	x	x	x	x	x
Macapá	x	x	x	x	x	x
Manaus	0	0	0	0	0	0
Natal	x	x	x	x	x	x
Palmas	0	0	0	0	0	x
Porto Alegre	0	0	0	0	0	0
Porto Velho	x	x	x	x	0	0
Recife	0	0	0	0	1	1
Rio Branco	x	x	x	x	x	x
Rio de Janeiro	0	0	0	7	5	6
Salvador	x	x	x	0	0	6
São Luís	0	0	0	0	0	0
São Paulo	0	0	0	8	8	8
Teresina	x	x	0	0	0	x
Vitória	x	x	x	x	x	x

Nota:0= implantação do processo não foi mencionada nas notas explicativas; 1=implantação em andamento; 2= Em fase de conclusão; 3=implantação não iniciada; 4= fase de estudos; 5= implementado parcialmente; 6= implantado; 7= implementado; 8= Não iniciado; x= as notas explicativas não foram disponibilizadas nos portais de transparência.

O prazo estabelecido pela STN para a implantação de procedimentos referente ao reconhecimento, à mensuração e à evidenciação dos ativos contingentes, passivos contingentes e provisões finalizou-se no dia 01 de janeiro de 2020, no entanto, os reflexos desse processo só poderão ser verificados a partir dessa data, possivelmente nas

demonstrações contábeis dos exercícios seguintes. Observou-se avanço mínimo do processo de implementação da NBC TSP 03 nos governos locais das capitais brasileiras.

A adoção total dessa norma perpassa pela implantação do regime de competência do setor público brasileiro, no entanto, essa mudança de paradigma na contabilidade pública encontra-se em fase de transição (Sasso, 2017; Lemos et al., 2017; Lopes et al., 2018). A heterogeneidade dos governos locais é outro fator agravante (Nascimento, Almeida & Viotto, 2019). Os municípios de Aracaju, Belém, Florianópolis, Fortaleza, Manaus, Porto Alegre e São Luís disponibilizaram as notas explicativas em seus portais, mas não sinalizaram o avanço no processo de institucionalização da norma. Em outros, como Belém, Boa Vista, Goiânia, João Pessoa, Maceió, Macapá, Natal, Rio Branco e Vitória, a situação é ainda mais agravante, pois a não disponibilização das notas explicativas nos respectivos portais impossibilitou a realização de inferências.

O Rio de Janeiro apresentou uma implementação total no último ano analisado; São Paulo informou que a mudança ainda não foi implantada; Salvador destacou uma sedimentação total, no entanto, ao analisar as notas explicativas, o município não revelou quais os critérios utilizados para reconhecer, mensurar e evidenciar os itens patrimoniais do objeto da pesquisa, fator primordial para a efetivação do *disclosure*. O cenário é preocupante, pois revela a baixíssima adoção da NBC TSP 03, as capitais ativeram-se simplesmente ao registro, assim como foi comprovado no estudo de Nascimento, Almeida e Viotto (2019).

Em contrapartida, os resultados do estudo de Meneses e Peter (2012) revelaram uma relação positiva entre o fator coercitivo, a edição de uma norma, por exemplo, e o índice de *disclosure*. De fato, a partir de 2017, após a edição da NBC TSP 03, conjuntamente à edição de outras normas, as capitais brasileiras melhoraram os índices de divulgação de modo geral. Entes que, até então, não disponibilizavam dados e até mesmo demonstrativos contábeis em seus portais, passaram a realizar a evidenciação de forma mais transparente, como foi o caso da prefeitura de Salvador, e o Figura 6 demonstra esse avanço.

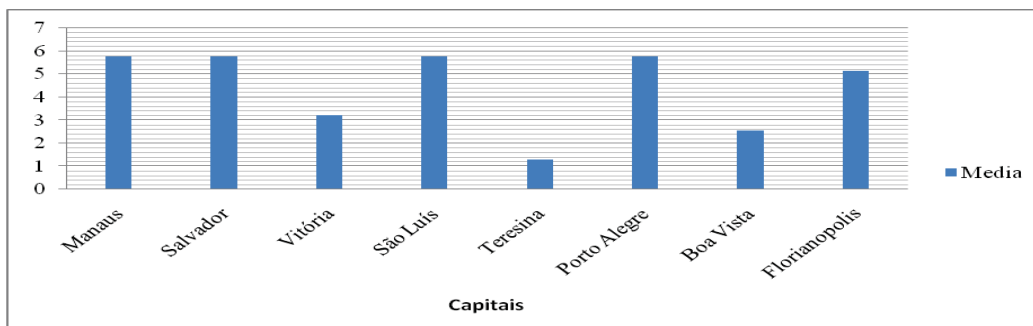


Figura 6. Avanço do processo de implementação do *disclosure* nas capitais brasileiras.

Fonte: Elaborado pela autora.

Após a edição da NBC TSP 03, os municípios de Manaus, Salvador, Vitória, São Luís, Teresina, Porto Alegre, Boa Vista e Florianópolis elevaram o grau de disponibilidade de dados e passaram a relatar as etapas referentes aos processos de implantação de procedimentos contábeis, incluindo o *disclosure* dos ativos contingentes, passivos contingentes e provisões. A obrigatoriedade da norma, no entanto, ainda não é suficiente para o cumprimento total do dispositivo, pois é preciso ir além, a maioria dos municípios estudados não explicaram os valores evidenciados. Nesse sentido, é importante destacar a constatação de Sediya, Aquino, & Lopes (2017), ao estudar governos locais. Em muitos casos, a adoção de normas por entes governamentais não se dá na utilidade da informação, na melhoria da transparência ou na melhor governança do ente, mas sim em atender aos órgãos de controle.

No que se refere às estatísticas descritivas e às avaliações preliminares, esta seção se encarrega de apresentá-las conforme as variáveis já mencionadas, como é possível conferir na tabela 14.

Tabela 14
Estatísticas descritivas e avaliações preliminares

Variável	Obs	Mean	Std.Dev.	Min	Max
RO	134	21,90743	1,113454	17,73756	24,8619
RP	134	20,97215	1,848516	10,37026	24,5405
TA	135	9,561036	.6398819	7,211925	11,3056
TR	134	21,17895	.9453856	1.764.847	23,5175
Endivid	125	16,73856	2.056.849	.1455365	207,614
NBCTSp03	156	.0128205	.1128619	0	1

Nota: A variável *dummy* tempo foi omitida.

Fonte: Elaborado pela autora.

A estatística descritiva básica tem como objetivo qualificar e sumarizar as principais características das variáveis do estudo. Dessa forma, as medidas de tendência central (média), dispersão (desvio padrão) e amplitude (valores mínimo e máximo) das variáveis do estudo foram apresentadas na tabela 14 acima. Os dados referentes às variáveis – Receita Orçamentárias, Receitas Próprias, Tamanho do Ativo, Transferências Recebidas, Endividamento e Institucionalização da NBC TSP 03 – foram coletados a partir dos demonstrativos contábeis das 26 capitais brasileiras. O Distrito Federal não foi incluído na

pesquisa por apresentar características de ente estadual. A estatística descritiva evidenciada na tabela supracitada corresponde aos seis exercícios analisados (2014 a 2019).

A variável Tamanho do Ativo apresentou o menor percentual de desvio padrão 0.6398819. Esse resultado comprova as evidências encontradas nos relatórios contábeis dos entes municipais analisados nesta pesquisa, demonstrada por meio da Figura 7 a seguir. A prefeitura de São Paulo destacou-se, figurando o segundo lugar no *ranking* das 10 capitais com os maiores Ativos nos 6 exercícios analisados, entretanto, o município ainda não deu início ao processo de *disclosure* dos ativos contingentes e passivos contingentes.

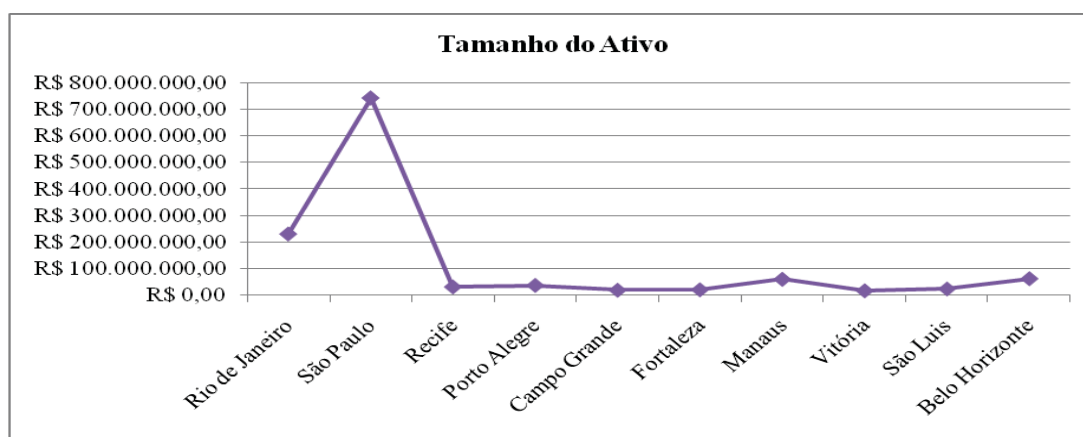


Figura 7. Tamanho do Ativo (dez maiores médias).

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

No âmbito do setor público, o estudo de França et al. (2016) identificou que a tal variável não apresentou significância estatística na qualidade do *disclosure* dos entes estaduais. A variável endividamento possui valores originais, variando entre R\$ 75.951.564,65 e R\$ 0,0; tal fato explica os percentuais dos valores de máximo e mínimo e o desvio padrão encontrados. A não divulgação de forma completa das informações acerca dos financiamentos de curto e longo principalmente nos exercícios de 2015 e 2014 causou um impacto nos achados estatísticos. Os demonstrativos contábeis elaborados antes da edição das normas da STN mostraram-se incompletos, além disso, nesse período, muitos entes municipais não disponibilizaram os relatórios prestação de contas nos seus portais.

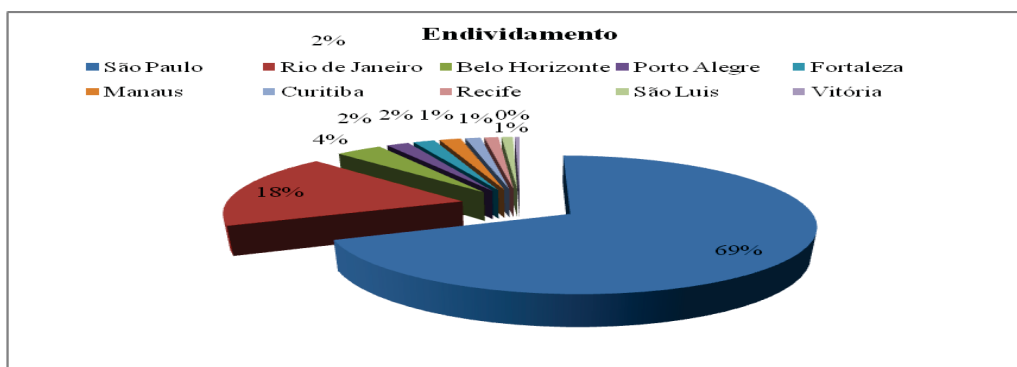


Figura 8. Endividamento.
 Fonte: Elaborado pela autora.

A Figura 8 ressalta os 10 municípios com os maiores valores de financiamento no curto e no longo prazo considerando o período analisado.

Para a realização da regressão logística, o estudo apresenta uma análise prévia das estatísticas descritivas da amostra considerando uma análise para dados em painel. As medidas de tendência central (média), dispersão (desvio padrão) e amplitude (valores mínimo e máximo) das variáveis do estudo são representadas na Tabela 15, destacam-se os valores considerando os valores gerais e a estimação para efeitos fixos (*within*) e efeitos aleatórios (*between*). O quadro comparativo permitiu inferir que os valores gerais estão mais próximos da estimação para efeitos aleatórios.

Tabela 15
Estatísticas descritivas dos dados tratados em painel

Variável	Mean	Std.Dev.	Min	Max	Observations
RO overall	21,90743	1,1134541	17,73756	24,8619	N=134
between		1,277464	17,82456	24,6609	n=26
within		.1238349	21,48743	22,27301	T-bar =5.15385
RP overall	20,97215	1,848516	10,37026	24,54047	N=134
between		2,380453	10,56872	24,29237	n=26
within		.5613615	16,79153	23,32107	T-bar =5.15385
TA overall	9,561036	.6398819	7,211925	11,30559	N=135
between		.6910019	7,243214	11,0771	n=25
within		.2922618	6,915969	10,205	T-bar =5.4
TR overall	21,17895	.9453856	17,64847	23,51748	N=134
between			17,73232	23,37718	n=26
within			20,48348	21,50188	T-bar =5.15385
Endivid overall	16,73856	2.056.849	.1455365	207,6142	N=125
between			.2132411	51,97643	n=24

within			-29,25842	172,3763	T-bar =5.20833
NBCTSp03 overall	.0128205	.1128619	0	1	N=156
between		.0452911	0	.1666667	n=26
within		.1036952	-1538462	.8461538	T-bar =6

Nota: NBC TSP 03: variável *dummy* que assume valor 1 quando o ente municipal tiver implementado a e 0 caso contrário; RO: In da Receita orçamentária de cada município; RP: In da Receita arrecadada; TA : Log do Ativo Total; TR: In Transferências federais e estaduais para cada município; Endivid: (passivo oneroso/ativo total) x100.

Fonte: Elaborado pela autora.

As tabelas 16 e 17 seguintes sintetizam os resultados dos testes de correlação de Pearson e Spearman. A matriz de correlação visa identificar o problema de multicolinearidade entre as variáveis explicativas. Correlações a partir de 0,8 indicam forte colinearidade, mas é comum que correlações acima de 0,7 já causem problemas ao modelo especificado (Andrade & Tiryaki, 2019). O teste de Pearson pressupõe distribuição normal das duas amostras e comportamento linear da relação entre as variáveis, em contrapartida, o teste de Spearman não se restringe a correlações lineares (Miot, 2018). Ambos foram empregados no estudo para analisar a magnitude do efeito da correlação das variáveis.

Tabela 16

Matriz de Correlação de Pearson

	NBCTSp03	RO	RP	TA	TR	Endivid
NBCTSp03	1					
RO	0,1626	1				
RP	0,1271	0,8652	1			
TA	0,2035	0,8286	0,759	1		
TR	0,1514	0,9785	0,8365	0,829	1	
Endivid	-0,015	0,2646	0,2617	0,0137	0,203	1

Nota: NBCTSP03: variável *dummy* que assume valor 1 quando o ente municipal tiver implementado a e 0 caso contrário; RO: In da Receita orçamentária de cada município; RP: In da Receita arrecadada; TA : Log do Ativo Total; TR: In Transferências federais e estaduais para cada município; Endivid: (passivo oneroso/ativo total) x100.

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 17

Matriz de Correlação de Spearman

	NBCTSp03	RO	RP	TA	TR	Endivid
NBCTSp03	1					
RO	0,1707	1				
RP	0,1652	0,9013	1			
TA	0,1874	0,8396	0,7736	1		

TR	0,1633	0,9701	0,8482	0,8282	1	
Endivid	-0,0278	0,5352	0,5269	0,2301	0,5082	1

Nota: NBCTSP03: variável dummy que assume valor 1 quando o ente municipal tiver implementado a e 0 caso contrário; RO: ln da Receita orçamentária de cada município; RP: ln da Receita arrecadada ; TA : Log do Ativo Total; TR: ln Transferências federais e estaduais para cada município; Endivid: (passivo oneroso/ativo total) x100.

Fonte: Elaborado pela autora.

As tabelas 16 e 17 sintetizam os resultados dos testes de correlação de Pearson e Spearman. A matriz de correlação visa identificar o problema de multicolinearidade entre as variáveis explicativas. Correlações a partir de 0,8 indicam forte colinearidade, mas é comum que correlações acima de 0,7 já causem problemas ao modelo especificado (Andrade & Tiryaki, 2019). O teste de Pearson pressupõe distribuição normal das duas amostras e comportamento linear da relação entre as variáveis, em contrapartida, o teste de Spearman não se restringe a correlações lineares (Miot, 2018). Ambos foram empregados no estudo para analisar a magnitude do efeito da correlação das variáveis.

Ambos os testes indicaram indícios de altas correlações entre as variáveis explicativas do modelo. Na matriz de correlação Pearson, os maiores valores foram observados entre as seguintes variáveis: Receita Orçamentária X Receita arrecadada; Receita Orçamentária X Ativo Total; Receita Orçamentária X Transferências Recebidas. Entre as demais variáveis, as seguintes correlações, também, apresentaram-se bastante elevadas: Receita arrecadada X Ativo Total; Receita arrecadada X Transferências Recebidas; Ativo Total X Transferências Recebidas. Os baixos valores correspondentes às correlações da variável dependente NBC TSP 03 com variáveis explicativas do modelo podem sinalizar um baixo poder explicativo do modelo.

A matriz de correlação de Spearman (Tabela 18), por sua vez, apresentou valores mais altos, porém correlações similares às de Pearson. No que se refere à variável dependente, as correlações com as variáveis explicativas também apresentaram baixos valores nesse teste. Altas correlações entre variáveis explicativas podem representar problemas no modelo proposto, portanto, a realização do Teste do Fator de Inflação de Variância, ou teste VIF faz-se necessária.

5.1 ANÁLISE ECONOMETRICA E TESTE DE HIPÓTESES

A regressão logística constitui uma das ferramentas estatísticas mais importantes na análise estatística de dados quando se pretende modelar relações entre variáveis. O principal

objetivo desse modelo é explorar a relação entre uma ou mais variáveis explicativas (ou independentes) e uma variável resposta (ou dependente) (Cabral, 2013). No presente estudo, o modelo econométrico busca analisar a relação do processo de institucionalização da NBC TSP 03 sobre o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes sob a ótica da Teoria Institucional nos governos locais das capitais brasileiras. Para realizar essa análise, a variável dependente é uma *dummy* binária que assume valor 1 quando o ente municipal tiver implementado a, e 0, em caso contrário. Considera-se ideal, neste caso, a utilização do modelo *logit* devido ao modelo possuir vantagens em relação ao modelo *probit*, dentre as quais se destaca a distribuição logística (Grenne, 2007; Cabral, 2013). Na Tabela 18 abaixo, encontra-se a estimação do modelo.

Tabela 18
Estimação do modelo

Logistic regression	Number of obs =121
	LR chi2 (5) =7,86
	Prob > chi2 =0,1644
Log likelihood=6.2607749	Pseudo R2 = 0,3855

NBCTSp 03	Odds Ratio	Std.Err.	P> z	[95% Conf. Interval]	
RO	584,7141	0,64	0,524	1,86E+11	1,83E-06
RP	.7969456	-0,09	0,929	118,0235	.0053813
TA	5.765.667	0,84	0,401	738142,2	.0045036
TR	.0009574	-0,63	0,528	2260294	4.06e-13
Endivid	.8544473	-1,01	0,311	1,158273	.6303179
cons	2,19E-14	-0,84	4,00E-01	1,36E+18	3,53E-46

Nota: NBCTSP03: variável *dummy* que assume valor 1 quando o ente municipal tiver implementado a e 0 caso contrário; RO: ln da Receita orçamentária de cada município; RP: ln da Receita arrecadada; TA : Log do Ativo Total; TR: ln Transferências federais e estaduais para cada município; Endivid: (passivo oneroso/ativo total) x100.

Fonte: Elaborado pela autora.

Para efetivar uma análise completa do modelo, faz-se necessária a realização do teste de multicolinearidade ou do teste fator de Inflação da Variância (VIF), que detecta a multicolinearidade de ordem mais elevada (Andrade & Tiryaki, 2019). As variáveis receitas próprias e as transferências recebidas foram tidas como altamente colineares, além disso, não apresentaram significância estatística para o modelo.

Tabela 19
Modelo VIF

Variável	VIF	1/VIF
RO	30,49	0,032795
TR	22,82	0,043817
RP	4,08	0,245323
TA	3	0,332989
Endivid	1,29	0,776801
Mean VIF	12,34	

Fonte: Elaborado pela autora.

Foi realizada uma nova estimação com o objetivo de eliminar os problemas de multicolinearidade identificados na Tabela 19 acima; para isso, empregou-se a técnica *stepwise*, que, neste caso, excluiu variáveis do modelo resultado do teste VIF e novo modelo de regressão logística são apresentados na Tabela 20.

Tabela 20
Estimação pelo teste VIF

Variável	VIF	1/VIF
RP	2,21	0,452115
TA	2,06	0,485363
Endivid	1,15	0,869538
Mean VIF	1,81	

Fonte: Elaborado pela autora.

O novo teste VIF não apresentou indicação de problema de multicolinearidade. Foram excluídas as variáveis Receitas Orçamentárias e Transferências Recebidas. Os dados demonstram que, depois dessa exclusão, nenhum fator foi superior a 10. Os resultados do modelo de regressão logística considerando a técnica *stepwise*:

Tabela 21
Estimação – Técnica *stepwise* e teste VIF

Logistic regression Number of obs =121
LR chi2 (5) =7,37
Prob > chi2 =0,0610
Log likelihood=6.5032114 Pseudo R2 = 0,3617

NBCTSp 03	Odds Ratio	Std.Err.	Z	P>z	[95% Conf. Interval]
-----------	------------	----------	---	-----	----------------------

RP	2,310106	4,746569	0,41	0,684	.0411785	129,5965
TA	14,78338	54,59688	0,73	0,466	.0106214	20576,29
Endivid	.8634065	.114475	-1,11	0,268	.6658225	1,119624
_cons	1,73E-21	4,25E-20	-1,94	0,052	1,99 e-42	1,500559

NBCTSP03: variável dummy que assume valor 1 quando o ente municipal tiver implementado a e 0, caso contrário; RO: ln da Receita orçamentária de cada município; RP: ln da Receita arrecadada; TA: Log do Ativo Total; TR: ln Transferências federais e estaduais para cada município; Endivid: (passivo oneroso/ativo total) x100.

Fonte: Elaborado pela autora.

O pseudo R^2 avalia o poder explanatório do modelo, ou seja, 36,17 % do *disclosure* após o processo de institucionalização da NBC TSP 03 é explicado pelas variáveis Receitas Próprias, Tamanho do Ativo e Endividamento. Os coeficientes das variáveis do estudo e seus valores de significância – maneira como se relacionam com o *disclosure* depois do processo de institucionalização das NBC TSP 03 – possibilitam uma análise mais robusta dos resultados. Das variáveis que compõem o modelo, nenhuma foi estatisticamente significativa. Os resultados ratificam os trabalhos encontrados na literatura: Robbins e Austin (1986), Murcia e Santos (2009) e França et al. (2016).

Os resultados insatisfatórios sugerem uma relação com os dados da pesquisa. A análise das notas explicativas demonstrou que, no último exercício analisado, somente os municípios do Rio de Janeiro e de Salvador declararam ter implementado o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos ativos contingentes, passivos contingentes e provisões. No âmbito do setor público, a baixa evidenciação em notas explicativas dos passivos contingentes também foi salientada pela pesquisa de França et al. (2016), os autores apontaram para uma tendência à discricionariedade no tratamento dado pelos entes públicos a esses passivos pelos entes estaduais. A não evidenciação dos ativos contingentes pelas capitais brasileiras e pelo Distrito Federal no período de 2015 a 2017 foi destacada por Nascimento, Almeida e Viotto (2019).

As provisões apresentaram um percentual maior de registro de baixo grau de divulgação das informações, corroborando os achados de Nascimento, Almeida e Viotto (2019). A análise conjunta sinaliza que o processo lento de institucionalização do regime de competência no setor público impacta o *disclosure* de diversos itens patrimoniais, conforme identificado por França et al. (2016). Como foi sinalizado por Lemos et al. (2018), nota-se que o processo de convergência da contabilidade às normas internacionais do setor público ainda é incipiente em todo território brasileiro.

Os achados da pesquisa frustram a expectativa inicial do estudo e as conclusões de Meneses e Peter (2012), uma vez que o fator coercitivo, nesse caso, a edição da NBC TSP 03, não se mostrou relevante para alavancar a institucionalização de práticas nos municípios analisados, entretanto, é possível traçar um paralelo com as considerações de Sedyama, Aquino e Lopes (2017). Os autores concluíram que a adoção de normas nos governos locais analisados não se dava na utilidade da informação, na melhoria da transparência ou na melhor governança do ente, mas sim em atender aos órgãos de controle.

É válido ressaltar que o processo de convergência corresponde a uma mudança de médio e longo prazo e, apesar das evidências de que, no presente momento, as informações contábeis não estão proporcionando maior eficiência às atividades, acredita-se que ainda é cedo para concluir que as mudanças não proporcionarão, de fato, benefícios à administração pública brasileira, haja vista que o modelo encontra-se em fase de implantação. (Sasso,2017).

5.2 TESTE DE ADEQUAÇÃO

A análise de dados em painel pode ser realizada tanto por meio dos modelos de testes fixos quanto por meio de modelo de efeitos aleatórios. Para verificar o modelo mais adequado, foi realizado o Teste de Hausman. Tanto o modelo de efeitos fixos, quanto o modelo de efeitos aleatórios pressupõem que as variáveis explicativas não são correlacionadas com o termo de erro; no entanto, os efeitos individuais e os efeitos temporais que fazem parte do termo de erro, U_{it} , podem ser correlacionados com as variáveis explicativas (Andrade & Tiryaki, 2019).

O Teste de Hausman, segundo Andrade & Tiryaki (2019), testa os efeitos individuais não correlacionados com as variáveis independentes. Quando a hipótese nula (H_0) não é violada, tanto o modelo de efeitos fixos como o modelo de efeitos aleatórios são consistentes, mas o modelo de efeitos fixos é ineficiente.

Tabela 22

Modelo – Teste de Hausman

Variáveis	Coefficients			
	(b) Fe	(B) re	(b-B) Difference	sqrt (V_b-V_B) S.E.
RP	.0038092	.0012642	.002545	.0151808
TA	.057327	.0499034	.0074236	.0280722
Endivid	.0002404	.000939	.0003343	.0003936
	b= consistent under H_0 and H_a ;obtained from xtreg B=inconsistent under H_a , efficient under H_0 ;obtained from xtreg			

Test Ho: difference in coefficients not systematic Chi2 (3) = (b-B) * [(V_b-V_B)^(-1)] (b-B) = 0.84 Prob>chi2=0.83595
--

Nota: Fonte: Elaborado pela autora.

Considerando o intervalo de 95% de confiança, a estatística de Hausman aceita a hipótese nula (H_0), uma vez que o valor do teste foi 0,8395; portanto, o modelo de efeitos aleatórios é o ideal para o estudo. O teste de efeitos aleatórios mostrou-se o mais adequado. A Tabela 23 mostra os resultados da regressão por meio dessa técnica:

Tabela 23
Teste de efeitos aleatórios

NBCTSp 03	Coef.	Std.Err.	Z	P>z	[95% Conf. Interval]
RP	41,26422	181,8573	0,84	0,399	.0073149 232777,1
TA	.138138	.6707756	-0,41	0,684	.0000102 1877,63
Endivid	.8841297	.1219521	-0,89	0,372	.6746924 1,15858
cons	1,59E-15	6,22E-14	-0,87	0,385	6,53E-49 3,85E+18
/insig2u	.03724261				
sigma u	.12493889				
rho	.08160461				
N° observações 121					
LR test of rho=0: chibar2{01} = 128,20		Prob>=chibar2=0,000		R² 0,3692	

Nota: NBCTSP03: variável dummy que assume valor 1 quando o ente municipal tiver implementado a e 0, caso contrário; RO: ln da Receita orçamentária de cada município; RP: ln da Receita arrecadada; TA : Log do Ativo Total; TR: ln Transferências federais e estaduais para cada município; Endivid: (passivo oneroso/ativo total) x100.

Fonte: Elaborado pela autora.

Na estimativa do modelo de efeitos aleatórios, utiliza-se o método dos mínimos quadrados generalizados (MQG), que é apropriado sempre que os erros são heterocedásticos ou na presença de correlação de resíduos. Quando a estrutura de covariância é desconhecida, utiliza-se o método dos mínimos quadrados generalizados factível (MQGF) ou mínimos quadrados generalizados estimado (MQGE). Andrade & Tiryaki (2019). Após a estimação do modelo, verifica-se se este encontra-se devidamente ajustado. O teste de *Rho* na tabela apresentou um alto valor, indicando a robustez do modelo. Além disso, o valor de prob> chi2 foi estatisticamente significativo porque o valor p é igual a 0, 000.

A estimação dos efeitos aleatórios ratificou os resultados da regressão logística. Nenhuma variável foi estatisticamente significativa, tais evidências levam à rejeição da

hipótese do estudo, ou seja, a não aceitação de H_0 . O processo de institucionalização da NBC TSP 03 sob a ótica da teoria institucional está relacionada ao *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das prefeituras das capitais brasileiras.

Os fundamentos da Teoria Institucional ressaltam que o processo de institucionalização de um procedimento contábil se faz total quando a prática torna-se uma regra amplamente aceita (Tolbert & Zucker 1996). No âmbito do setor público, deve-se salientar que a fase da concretização de uma prática não é tão simples, pois requer esforços das equipes envolvidas, capacidade de infraestrutura e qualificação dos funcionários, além disso, é essencial que haja vontade administrativa (Santos & Peixe, 2020; Lopes et al., 2018; Lemos et al., 2018; Sasso, 2017).

Partindo da análise dos relatórios de gestão dos demonstrativos contábeis das 26 capitais analisadas, verificou-se uma evolução no período analisado, sendo possível traçar algumas inferências:

- a) O município do Rio de Janeiro apresenta uma institucionalização total da NBC TSP 03, pois, além de registrar as informações sobre as provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, descreveu em seus relatórios os critérios de reconhecimento, mensuração e *disclosure* desses itens patrimoniais;
- b) A maioria das capitais ainda não possui um processo de divulgação adequado, pois não disponibilizou em seus portais os demonstrativos contábeis obrigatórios, a exemplo de Belém, Boa Vista, Goiânia, João Pessoa, Maceió, Macapá, Natal, Rio Branco e Vitória. Os resultados corroboram os achados do estudo de Silva e Leitão (2020);
- c) Houve uma melhoria significativa a partir de 2017 no processo de divulgação, estabelecendo uma possível relação com a edição das NBC TSPs; assim como na pesquisa de Lemos et al (2018), os achados deste estudo permitem observar a evolução na implementação de procedimentos patrimoniais como provisões e passivos contingentes;
- d) O *disclosure* das provisões, dos ativos contingentes e dos passivos contingentes não demonstraram uma melhoria significativa com a edição da NBC TSP 03, corroborando os achados da pesquisa de Nascimento, Almeida e Viotto (2019), desmistificando o poder coercitivo como fator impulsionador de mudança (Meneses & Peter, 2012);
- e) O processo de institucionalização da NBC TSP 03 não apresentou relação com as variáveis do estudo, além da não comprovação de significância estatística; de acordo com o modelo proposto Tolbert e Zucker (1996), a implementação da NBC TSP 03 não foi totalmente institucionalizada nas capitais brasileiras;

f) A análise conjunta dos testes, a análise documental e os achados de estudos anteriores no contexto do setor público – Almeida-Santos e Scarpin (2013), França et al. (2016), Nascimento, Almeida e Viotto (2019) – não foram suficientes para estabelecer uma relação robusta entre a Receita orçamentária de cada município, a Receita arrecadada, o Ativo Total, as Transferências federais e estaduais para cada município, o grau de endividamento e a variável dependente da pesquisa.

Finalizaram França et al. (2016) seu estudo, sinalizando a possibilidade de o *disclosure* desses itens patrimoniais estarem associados à ação discricionária dos gestores. Esse aspecto pode impossibilitar a divulgação daqueles itens patrimoniais, uma vez que essa ação pode estar atrelada a critérios subjetivos. Nesse contexto, faz-se relevante a realização de estudos similares no âmbito dessas entidades, no intuito de compreender quais os fatores que podem interferir no processo de institucionalização da NBC TSP 03 e, conseqüentemente, no *disclosure* das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes.

Salienta-se que a obrigatoriedade determinada pela portaria 548 da STN que entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 2020, e as mudanças nos relatórios contábeis das capitais brasileiras devem ser institucionalizadas para a verificação a partir de 2021.

Tabela 24

Quadro referente à portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo SICONFI (a partir de)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência (1)	União	31/12/2017	01/01/2018	2019 (dados de 2018)
	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (dados de 2019)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	União	31/12/2017	01/01/2018	2019 (dados de 2018)
	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (dados de 2019)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)

Nota: Fonte: Brasil. (2020). *Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)*. Ministério da Fazenda: Brasília.

Muitas cidades ainda não disponibilizaram os dados referentes a 2020, além disso, as circunstâncias provocadas pela pandemia da COVID-19 podem impactar a etapa de implantação em algumas regiões do país, conforme a Tabela 24 acima apresentada.

A análise do reconhecimento das provisões no balanço patrimonial e a evidenciação dos ativos e passivos contingentes dessas mesmas provisões nas Notas Explicativas são cruciais para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, visto que afetam o patrimônio, no caso das provisões, ou podem vir a afetá-lo, no caso dos ativos e passivos contingentes, conforme salientam Nascimento, Almeida e Viotto (2019). Assim como foi constatado na pesquisa de Sasso (2017), a institucionalização das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS propõe modificação na contabilização dos fatos e moderniza a gestão, mas não altera a autonomia dos gestores públicos. Isso porque a normatização contábil não institui competências, atribuições e responsabilidades aos gestores públicos.

Esse cenário ocasiona a ausência do *disclosure* e o não reconhecimento de itens patrimoniais, fato que pode prejudicar a sustentabilidade das organizações públicas. Os passivos contingentes, por exemplo, quando não reconhecidos, representam riscos em potencial, pois elevam a dívida do ente, podendo comprometer os investimentos e o bem-estar da população. Assim é interessante, socialmente, que a gestão das contingências seja realizada de forma rigorosa e continuada, sendo que a *disclosure* das mesmas contribui para a efetivação do controle nos governos locais (Almeida-Santos & Scarpin, 2013).

6 CONCLUSÕES

Em 2016, com a edição da NBC TSP 03, o Conselho Federal de Contabilidade intensificou o processo de convergência no âmbito do Setor Público brasileiro. De acordo com essa norma, as 26 capitais brasileiras teriam até o ano de 2020 para institucionalizar o reconhecimento das provisões nos balanços patrimoniais e o *disclosure* dos passivos contingentes e ativos contingentes em notas explicativas. O objetivo deste estudo foi analisar a relação do processo de institucionalização da NBC TSP 3 com o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes sob a ótica da Teoria Institucional nos governos locais das capitais brasileiras.

Visando avaliar o comportamento daqueles entes governamentais depois da edição da referida norma, o presente estudo analisou o efeito do processo de institucionalização da NBC TSP 03 sobre o *disclosure* das provisões, ativos e passivos contingentes sob a ótica da Teoria Institucional nos governos locais das capitais brasileiras. Os procedimentos metodológicos consistiram em uma análise documental e uma regressão logística para dados em painel testada por meio da associação da variável dependente NBC TSP 03 (institucionalização da norma) e as variáveis independentes, as variáveis Receitas Próprias, o Tamanho do Ativo e o Endividamento.

Inicialmente, a partir de uma breve revisão de literatura, realizou-se a conceituação de *disclosure* das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, bem como o registro das provisões elevou-se significativamente após a edição da NBC TSP 03, a média percentual nos anos analisados foi a seguinte: 1% em 2014; 10% em 2015; 14% em 2016; 23% em 2017; 26% em 2018 e em 2019. Em contrapartida, a evidenciação dos passivos contingentes e ativos contingentes no período analisado foi ínfima. O Rio de Janeiro foi o único município que realizou o *disclosure* de todos esses itens patrimoniais, entretanto esse fato só ocorreu no exercício de 2019, no exercício de 2018 a capital não evidenciou valores relativos a ativos contingentes e nos demais exercícios, esse ente, assim como os demais, só reconheceu as provisões.

No que se refere à averiguação do processo de institucionalização nas capitais brasileiras, ela acabou sendo, de certa forma, prejudicada, pois diversas capitais não disponibilizaram seus demonstrativos contábeis nos portais de transparência. Os casos mais alarmantes foram os das prefeituras de Belém, Boa Vista, Goiânia, João pessoa, Maceió, Natal, Rio Branco e Vitória, cujas notas explicativas não foram divulgadas, considerando o

período da pesquisa. A indisponibilidade desses dados compromete o processo de transparência *disclosure* e consistência dos demonstrativos contábeis no setor público municipal e sinaliza um possível descumprimento da legislação, considerando já que a prestação de contas é tarefa obrigatória.

O estudo revelou um avanço na implantação da NBC TSP 03 nas prefeituras analisadas no período entre 2017 e 2019, entretanto, não foi possível constatar a institucionalização conjunta no âmbito desses entes municipais. Somente as prefeituras do Rio de Janeiro e de Salvador declararam em notas haver implementado a prática, porém a capital baiana não destacou em tal demonstrativo quais critérios estão sendo utilizados para reconhecer, evidenciar e mensurar tais itens. São Paulo e Campo Grande revelaram que ainda não deram início ao processo; em Recife, a implantação está em andamento; Curitiba está em fase de estudos; Aracaju, Belém, Florianópolis, Fortaleza, Manaus, Porto Alegre e São Luís não sinalizaram avanço no processo de institucionalização; Belém, Boa Vista, Goiânia, João Pessoa, Maceió, Natal, Rio Branco e Vitória não disponibilizaram as notas explicativas, o que acabou por impossibilitar a análise.

Os reflexos desses processos poderão ser visualizados a partir dos relatórios de 2021; como se trata de uma imposição legal, espera-se que o cenário descrito se mostre mais animador. Nota-se uma institucionalização local – no município do Rio de Janeiro –, não sendo, por outro lado, verificada a sua adoção global sob a lente da Teoria Institucional, assim, a NBC TSP 03 ainda não se mostra como uma prática sedimentada no contexto das capitais brasileiras.

Ao relacionar variáveis financeiras – Receitas Próprias, Tamanho do Ativo e Endividamento – ao processo de institucionalização da norma, os procedimentos estatísticos não revelaram significância, esse fato pode estar relacionado a uma liberdade de decisão dos gestores, principalmente no que se refere às contingências. Os critérios de reconhecimento dos ativos e passivos contingentes, mesmo após a edição da NBC TSP 03, ainda são pautados em aspectos subjetivos. Essa ação pode direcionar a decisão do gestor público principalmente no momento do reconhecimento de uma dívida, uma vez que um alto grau de endividamento pode sinalizar uma má gestão dos recursos públicos.

No que tange às limitações, há de se destacar a interferência da pandemia da COVID-19 no curso das ações, que acabou colapsando inúmeros setores, inclusive o setor público, o que pode ter interferido no processo de divulgação das prefeituras analisadas. Outra fragilidade do estudo é a sua abordagem, pois, a utilização procedimentos quantitativos pode

fragilizar a robustez da pesquisa. Sugere-se, em estudos futuros, a utilização de abordagens mistas (qualitativas e quantitativas). Por fim, como sugestão, mostra-se fundamental que esta pesquisa seja refeita em um cenário *a posteriori* à pandemia, incluindo como variável explicativa a “discrecionalidade dos gestores”, na tentativa de explicitar o processo de *disclosure* dos ativos e passivos contingentes nos entes governamentais, contribuindo para reduzir assimetria informacional e auxiliar na tomada de decisões por parte do gestor público.

REFERÊNCIAS

- Abrucio, F. L. (2007). Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, edição comemorativa, 41(spe), 67-86. Recuperado de https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0034-76122007000700005&lng=en&nrm=iso&tlng=pt
- Agranoff, R. (2014). Local governments in multilevel systems: emergent public administration challenges. *The American Review of Public Administration*, 44(4_suppl), 47S-62S. Recuperado de <https://doi.org/10.1177/0275074013497629>
- Albuquerque, C. D. M., & Bizerra, A. L. V. (2011). Convergência contábil na administração pública federal: o caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro. *Pensar Contábil*, 13(52), 55-64. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1193/1129>.
- Almeida-Santos, P. S., & Scarpin, J. E. (2013). Fatores financeiros da divulgação de passivos contingentes dos maiores municípios brasileiros. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 12(1), 13-24. Recuperado de <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/20760>
- Almeida, J. E. G. S., Miranda, L. C., de Castro Vasconcelos, M. T., Lagioia, U. C. T., & Júnior, L. A. F. (2016). Análise das percepções dos profissionais contábeis de prefeituras municipais quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *ConTexto*, 16 (34), 82-97. Recuperado de <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/61101>
- Alves, H. D. S. F., Canan, I., & de Lima, E. I. (2015). Desafios na Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*.
- Amor, D. B., & Ayadi, S. D. (2019). The profile of IPSAS-adopters. *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiuine*, 18(2), 262-282. Recuperado de https://econpapers.repec.org/article/amijournal/v_3a18_3ay_3a2019_3ai_3a2_3ap_3a262-282.htm
- Amorim, D. A. de, & Marques, A. V. C. (2019). O estágio da convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público na administração direta do município de Monte Carmelo–MG. *RAGC*, 7(28), 1-16. Recuperado de <https://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/1757/1151>
- Anthony, R. N. (1985). Games government accounting play. *Harvard Business*, 63(5), 161-170. Recuperado de <https://linomartins.files.wordpress.com/2010/11/games-government-accountants-play.pdf>
- Andrade, C. S. M., & Tiryaki, G. F. (2019). *Econometria na prática*. (2ª ed.). Rio de Janeiro: Alta Books Editora.
- Arnold, P. J., & Sikka, P. (2001). Globalisation and the state-profession relationship: the case of the bank of credit and commerce international, *Accounting, Organizations and Society*, 26(6),

475-499. Recuperado de https://econpapers.repec.org/article/eeeeasoci/v_3a26_3ay_3a2001_3ai_3a6_3ap_3a475-499.htm

Ashworth, R., Boyne, G., & Delbridge, R. (2009). Escape from the iron cage? Organizational change and isomorphic pressures in the public sector. *Journal of public administration research and theory*, 19(1), 165-187. Recuperado de <https://abdn.pure.elsevier.com/en/publications/escape-from-the-iron-cage-organizational-change-and-isomorphic-pr>

Azevedo, R. R., Aquino, A. C. B., Cavalmoretti, G., & Lino, A. F. (2019). A Precariedade do Conteúdo Informacional dos Anexos de Riscos Fiscais de Municípios Brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(2), 4-22. Recuperado de <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/410>

Avelino, B. C., da Cunha, J. V. A., de Lima, G. A. S. F., & Colauto, R. D. (2014). Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municípios do estado de Minas Gerais. *Race: revista de administração, contabilidade e economia*, 13(2), 571-608. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/37528/caracteristicas-explicativas-do-nivel-de-disclosure-voluntario-de-municipios-do-estado-de-minas-gerais>

Balaguer-Coll, M. T., Prior, D., & Tortosa-Ausina, E. (2016). On the determinants of local government debt: Does one size fit all? *International Public Management Journal*, 19(4), 513-542. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/10967494.2015.1104403>

Ball, I. (2012). New development: Transparency in the public sector. *Public Money and Management*, 32 (1), 35-40. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2012.643054>

Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and business research*, 36(sup1), 5-27. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2006.9730040>

Barbosa, E. S., Silva, V. V., Alves, K. R. C. P., & Albuquerque, M. A. (2016). A contabilidade aplicada ao setor público e a teoria institucional: um estudo nos conselhos regionais de contabilidade no Brasil. *Congresso UnB de Contabilidade e Governança (100% Virtual em 2021) 1º Congresso UnB de Contabilidade e Governança*. Recuperado de <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb1/paper/view/5553/1376>

Barboza, A. A. (2017). *Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis*. 124 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo. Recuperado de <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/6274>.

Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): Implementation in the European Union (EU) Member States. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, March, 10 (3), 257-269. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/290488992_International_public_sector_accounting_standards_IPSAS_implementation_in_the_European_Union_EU_member_states

Boolaky, P. K., Mirosea, N., & Omoteso, K. (2020). The Adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian Local Government: A Neo-Institutional Perspective. *International*

Journal of Public Administration, 43(14), 1252-1265. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/01900692.2019.1669047>

Bova, E., Ruiz-Arranz, M., Toscani, F., & Ture, H. (2016). The fiscal costs of contingent liabilities: a new dataset. *IMF Working Paper*, Washington, 1-55. Recuperado de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2016/wp1614.pdf>.

Brasil. (2000). *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República.

Brasil. (2013). *Manual de demonstrativos fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. (5ª ed.). Ministério da Fazenda: Brasília.

Brasil. (2020). *Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)*. Ministério da Fazenda: Brasília. Recuperado de <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25. Recuperado de <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>.

Cabral, C. I. S. (2013). *Aplicação do modelo de regressão logística num estudo de mercado*. 59f. Dissertação (Mestrado em Matemática Aplicada à economia e à Gestão) – Universidade de Lisboa, Lisboa. Recuperado de https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/10671/1/ulfc106455_tm_Cleidy_Cabral.pdf.

Capra, F. (1997). *A Teia da Vida: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos*. São Paulo: Cultrix.

Castro, M. C. C. S. (2016). *Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal*. 117f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

Castro, M. C. C. S., da Cunha, J. V. A., Scarpin, J. E., & de Souza Francisco, J. R. (2019). Índice de Disclosure dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 10(2), 41-57. Recuperado de <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/58271/38509>.

Cavalcante, G. M., de Aquino, M. M. F., Israel, S. M. B., & Ceolin, A. C. (2017). Práticas contábeis no setor público: a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a aplicação da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público–NBC TSP 16.10. *RIC*, 11(2), 1.

Cebotari, A. (2008). Contingent Liabilities: Issues and Practice. *IMF Working Papers*, (8), 1-63. Recuperado de <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Contingent-Liabilities-Issues-and-Practice-22398>

- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189-205. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368297000019>.
- Christiaens, J. (2004). Capital assets in governmental accounting reforms: comparing Flemish technical issues with international standards. *European Accounting Review*, 13(4), 743-770. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0963818042000237133>
- Costa, D. M., Sprenger, K. B., & Kronbauer, C. A. (2019). Conformidade na Evidenciação do Ativo Imobilizado: um estudo sob a ótica da Teoria Institucional. *Reunir- Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade*, 9(2), 49-61. Recuperado de <https://doi.org/10.18696/reunir.v9i2.844>
- Couto, L. H. N. D., & Moraes, E. F. (2019). Processo de convergência da contabilidade pública: um enfoque na divulgação do balanço patrimonial dos estados do Nordeste. *Braz. J. of Deve Lop*, 5(1), 118-139. Recuperado de <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/871/753>
- Cruz, C. V. O. A., & de Lima, G. A. S. F. (2010). Reputação corporativa e nível de disclosure das empresas de capital aberto no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 6(1), 85-101. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/6239/reputacao-corporativa-e-nivel-de-disclosure-das-empresas-de-capital-aberto-no-brasil>
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. de S., Silva, L. M. da, & Macedo, M. A. da S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 46(1), 153-76. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080>.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2008). *Normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. Seminários Regionais*. Recuperado de http://www.cfc.org.br/uparq/seminario_Regio_Nacio.pdf.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). *NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes E Ativos Contingentes*. Brasília, DF. Recuperado de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>.
- Costa, D. M., Sprenger, K. B., & Kronbauer, C. A. (2019). Conformidade na Evidenciação do Ativo Imobilizado: um estudo sob a ótica da Teoria Institucional. *REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, 9(2), 49-61. Recuperado de <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/844>
- Cruvinel, D. P., & Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no Setor Público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5 (3), 69-85. Recuperado de <http://www.repec.org.br/repec/article/view/185>
- Cunto, J. M., Jacobini, J. P. R., Añez, M. E. M., & de Oliveira, P. W. S. (2014). Institucionalização da Nova Gestão Pública no Ministério Público do RN. *RAUnP*, 6(2), 67-76. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/32663/institucionalizacao-da-nova-gestao-publica-no-ministerio-publico-do-rn>.

- Dagostim, D. (2016). *A reforma da contabilidade do setor público brasileiro: os casos do Brasil e da justiça no trabalho*. 179f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Universidade de Coimbra. Recuperado de <https://eg.uc.pt/bitstream/10316/33022/1/DM%20Demilson%20Dagostim.pdf>.
- Da Costa, M. B. (2008). *Contabilidade governamental x contabilidade nacional: a mensuração do investimento público no Brasil*. 141f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa Tribunal de Contas da União – Câmara dos Deputados – Senado Federal, 2008.
- Da Silva, D. R. R., & Leitão, C. R. S. (2020). Demonstrações Contábeis no setor público: uma análise da aderência às normas nos municípios da região metropolitana do recife. *ragc*, 8(36).
- Da Silva Moura, T., do Nascimento, R. S., & Viotto, R. (2021). Dificuldades dos municípios da região metropolitana cearense em aderir ao processo de convergência da contabilidade pública: um estudo multicaso. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 13(2), 299-317.
- Darós, L. L., & Pereira, A. D. S. (2009). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo. Anais... São Paulo.
- Delamora, A., Gonçalves, M., Gama, J. R., & Caliman, D. R. (2020). Disclosure dos elementos patrimoniais do setor público na região sudeste. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(4), 68-87. Recuperado de <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/21945>.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Socio-logicalReview*, 48 (2), 147-160. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2095101?seq=1>.
- _____. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago, IL: University of Chicago Press.
- _____. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89. Recuperado de <https://rae.fgv.br/rae/vol45-num2-2005/gaiola-ferro-revisitada-isomorfismo-institucional-racionalidade-coletiva-nos>.
- Diogo, S., Carvalho, T., & Amaral, A. (2015). Institutionalism and Organizational Change. In: Huisman, J., de Boer, H., Dill, D. D., Souto-Otero, M. (Ed.). *The Palgrave International Handbook of Higher Education Policy and Governance*. Palgrave Macmillan, Londres. Recuperado de https://doi.org/10.1007/978-1-137-45617-5_7.
- EPSAS (2021). EPSAS issue paper on the Accounting treatment of provisions, contingent assets, contingent liabilities and financial guarantees. Retrieved 6 April 2021.
- Fávero, A. A., & Centenaro, J. B. (2019). A pesquisa documental nas investigações de políticas educacionais: potencialidades e limites. *Revista contrapontos*, 19(1), 170-184.
- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2014). *Métodos Quantitativos com Stata: Procedimentos, Rotinase Análise de Resultados* (Vol. 1). Elsevier Brasil.

- Fonseca, J. J. S. (2002). *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC.
- Fonteles, I. V., Nascimento, C. P. S., Ponte, V. M. R., & Rebouças, S. M. D. P. (2013). Determinantes da evidenciação de provisões e contingências por companhias listadas na BM&FBovespa. *Revista Gestão Organizacional*, 6(4), 85-98. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/33253/determinantes-da-evidenciacao-de-provisoes-e-co--->
- França, L. F. T., Nossa, V., Monte-Mor, D. S., & Teixeira, A. M. C. (2016). Disclosure das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal. *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis*, Ribeirão Preto, SP, Brasil.
- Franco, L. M. G., Rezende, D. A., de Carvalho Figueiredo, F., & do Nascimento, C. (2014). Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no ambiente da Internet. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 140-153. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/2735/273530344010.pdf>
- Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. D. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48, 183-206.
- Galera, A. N., & Bolívar, M. P. R. (2007). The contribution of International Accounting Standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*. Espanha, 27(5), 413-425. Recuperado de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/pad.470>.
- García, F. M. (2014). Developments and challenges in public sector accounting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 26 (2), 345-366. Recuperado de <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-26-02-2014-B005>.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. (6ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Giovannini, F. (2002). *As Organizações e a Complexidade: um estudo dos sistemas de gestão da qualidade*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Gleick, J. (1999). *Caos: a criação de uma nova ciência*. (9ª ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Goddard, A., Assad, M., Issa, S., Malagila, J., & Mkasiwa, T. A. (2016). Os dois públicos e a teoria institucional - Um estudo da contabilidade do setor público na Tanzânia, *Critical Perspectives on Accounting*, Elsevier, 40 (C), 8-25. Recuperado de <https://ideas.repec.org/a/eee/crpeac/v40y2016icp8-25.html>.
- Goulart, A. M. C. (2003). *Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no brasil*. 202 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*. 12 (35), 91-106. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/4006/400638280005.pdf>
- Greene, W. H. (2007). *Econometric analysis*. (6ª ed.). Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Grin, E. J., & Abrucio, F. L. (2019). *Governos locais: uma leitura introdutória*. Brasília, DF: Enap. Recuperado de https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4159/1/Livro_Governos%20locais_uma%20leitura%20introdu%C3%B3ria.pdf.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria básica*. (5ª ed.). Porto Alegre: AMGH Bookman.
- Halik, A. R. (2015). Redução ao valor recuperável de ativos: uma análise no setor público federal no Brasil. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 13(1), 64-79. Recuperado de <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/22>.
- IFAC PSC. (2000). *Study 11 - Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*. New York: IFAC.
- IFAC. International Federation of Accountants (2009). *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. New York: IFAC. Recuperado de <https://www.iaasb.org/news-events/2009-04/ifac-releases-2009-handbook-international-standards-auditing-and-quality>.
- IFAC. International Federation of Accountants (2011). *Public Sector Committee. Budget Reporting*. IFAC. Recuperado de <http://www.ifac.org/publications-resources/budgetreporting>.
- Islam, R., Ghanem, H., & Polackova, H. (1999). Ajuste Fiscal e Passivos Governamentais Contingentes: Estudos de Caso da República Tcheca e da Macedônia. *Policy Research Working paper*, 2177. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=634467.
- Katz, D., & Kahn, R. L. (1966). *A psicologia social das organizações*. New York: John Wiley and Sons.
- Khanna, T., Palepu, K. G., & Srinivasan, S. (2004). Disclosure practices of foreign companies interacting with US markets. *Journal of Accounting Research*, Chicago, 42(2), 475-508. Recuperado de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1475-679X.2004.00146.x>
- Kutianski, S. (2015). *Processo de mudança de contabilidade aplicada ao setor público sob a ótica dos órgãos executores e fiscalizadores do Estado do Paraná*. 162f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Recuperado de <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/39348/R%20-%20D%20-%20SANDI%20KUTIANSKI.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. A. (2019). *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto, relatório, publicações e trabalhos científicos*. (8ª ed.). São Paulo: Atlas.

- Laswad, F., Fisher, R., & Oyelere, P. B. (2005). Determinantes dos relatórios financeiros voluntários da Internet por autoridades governamentais locais. *Jornal de Contabilidade e Políticas Públicas*, 24 (2), 101-121. doi: 10.1016 / j.jaccpubpol.2004.12.006
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment: managing differentiation and integration*. Boston: Harvard University Press.
- Lemos, J. P., Lemos, L. E. P., Gama, J. R., & Caliman, D. E. (2018). A Institucionalização do Regime de Competência no Setor Público. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 5(1), 66-84.
- Lima, D. V., Santana, C. M., & Guedes, M. A. (2009). As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(2), 15–23. Recuperado de <https://repositorio.unb.br/handle/10482/14466>.
- Lima, D. V. (2018). *Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184. Recuperado de <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2019v16n38p166>.
- Lima, L. L., Lui, L., Dias, G. V. R. S., Papi, L. P., & Demarco, D. J. (2020). Planejamento governamental nos municípios brasileiros: em direção a uma agenda de pesquisa. *urbe, Rev. Bras. Gest. Urbana* 12. DOI: <https://doi.org/10.1590/2175-3369.012.e20190147>. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/urbe/a/CwpGKTJVDbkJJp8SWqSfVsn/?lang=pt>.
- Liszbinski, B. B., Kronbauer, C. A., Macagnan, C. B., & Patias, T. Z. (2014). Conformidade no reconhecimento de ativos intangíveis: um estudo na perspectiva da teoria institucional. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(24), 85-105. Recuperado de <https://scholar.google.com/citations?user=uCn-R6IAAAAJ&hl=pt-BR>
- Lopes, G. B., Sedyama, G. A. S., Leroy, R. S. D., & Bernardo, J. S. (2018). Materialização da reforma contábil no setor público: análise de municípios de pequeno e médio porte da Zona da Mata Mineira. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 655-676. Recuperado de <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/citationstylelanguage/get/acs-nano?submissionId=1743&publicationId=182>.
- Loureiro, M. R.; Teixeira, M. A. C.; Prado, O. (2008). Construção de instituições democráticas no Brasil contemporâneo: transparência das contas públicas. *Organizações & Sociedade*, 15(47), 107-119.
- Machado-Da-Silva, C., Guarido Filho, E., & Rossoni, L. (2006). Campos Organizacionais: seis diferentes leituras e a perspectiva de estruturação. *Revista de Administração Contemporânea*, 10(spe), 159-196. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/8268>
- Machado-Da-Silva, C., & Gonçalves, S. A. (1999). Nota Técnica: a Teoria Institucional. In: Machado-Da-Silva, C. & Gonçalves, S. A. *Handbook de Estudos Organizacionais: Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais*. São Paulo: Atlas.

- Maior, G. D. S. (2020). *A participação do controle interno na adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais: um estudo nas capitais brasileiras*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife.
- Majzoub, S., & Aga, M. (2015). Characterizing the gap between accounting education and practice: evidence from Lebanon. *International Journal of Business and Management*, 10(12), 127-151. Recuperado de <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/53487>
- Mapurunga, P. V. R., Meneses, A. F., & Peter, M. G. A. (2011). O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle*, 9 (1), 87-107. Recuperado de <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/100>
- Marques, L. T. (2017). *Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a implementação em universidades federais brasileiras*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. Recuperado de <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUOS-BA9KG6>
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e161973-e161973.
- Martani, D., Nastiti, D., & Tri W., P. (2014). Disclosure of non-financial information about public services on the official website of local governments in indonesia. *Journal of Theoretical & Applied Information Technology*, 66(1), 500-512. Recuperado de <https://scholar.ui.ac.id/en/publications/disclosure-of-non-financial-information-about-public-services-on->
- Martins, G. de A. (2002). *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. São Paulo: Atlas.
- Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Gestão de Custos no Setor Público: Comportamento de Legitimação e Tomada de Decisão Relevante. *ResearchGate*. 32 (2): 179-201. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/301252117_Cost_Management_in_the_Public_Sector_or_Legitimation_Behaviour_and_Relevant_Decision_Making
- McSweeney, B. (2009). Diversidade dinâmica: variedade e variação dentro dos países. *Organization Studies*, 30 (9), 933-957. Recuperado de <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0170840609338983>
- Meneses, A. F. de, & Peter, M. da G. A. (2012). Evidenciação das demonstrações contábeis: um estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Anais do Congresso ANPCONT*, Florianópolis, SC, Brasil, 6. Recuperado de <http://congressos.anpcont.org.br/congressosantigos/vi/images/cue%2068.pdf>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363. Recuperado de https://security.ufpb.br/gets/contents/documentos/meyer_rowan_teorias_institucional.pdf

- Miot, H. A. (2018). Análise de correlação em estudos clínicos e experimentais. *Jornal Vascular Brasileiro*, 17(4), 275-279. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/jvb/a/YwjG3GsXpBFrZLQhFQG45Rb/?lang=pt>
- Monteiro, O. H. C., & Leitão, C. R. S. (2019). Percepção dos Contadores do Governo do Estado de Pernambuco sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade – RAGC*, 7(28), 165-181. Recuperado de <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/1745/1144>
- Moura, G. D. de, Varela, P. S., & Bueren, I. M. (2014). Conformidade do disclosure obrigatório dos ativos intangíveis e práticas de governança corporativa: Uma análise de empresas listadas na Bovespa. 2011. *Revista de Administração Mackenzie*, 15(5), 140-170. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/ram/a/7bfXtmd7QBhKX9NKrxfpqp/abstract/?lang=pt>
- Muller-Marqués T. (2012). [1991]. Impact of the global financial crisis and the sovereign debt crisis on public sector accounting", Ernst and Young Berger. *Accounting and Business Research*, 21 (83), 265-274.
- Munir Manini, D. M. (2019). Institutional Isomorphism and Adoption of International Public Sector Accounting Standards By African Countries. *International Journal of Scientific Research and Management*, 7(05), 1148-1170. Recuperado de <https://doi.org/10.18535/ijorm/v7i5>
- Murcia, F. D. R., & Santos, A. (2009). Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário das companhias abertas no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, Brasília, 3(2), 72-95. Recuperado de <http://www.repec.org.br/repec/article/view/68>
- Murcia, F. D. R., Souza, F. C., Dill, R. P., & Costa Júnior, N. C. A. (2011). Impacto do nível de disclosure corporativo na volatilidade das ações de companhias abertas no Brasil. *Revista de Economia e Administração*, 10(2), 196-218. Recuperado de <http://www.spell.org.br/vdocumentos/ver/5043/impacto-do-nivel-de-disclosure-corporativo-na-v--->
- Nascimento, H., Botelho, D. R., & Lima, D. (2011). Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: Análise e Comparação das Estruturas das Normas Brasileiras Atuais e Propostas (Convergence to International Governmental Accounting Standards: Analysis and Comparison of Current and Proposed Brazilian Standards). *Available at SSRN* 2857563. 5, 21-42. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/291825131_Convergencia_as_normas_internacionais_de_contabilidade_governamental_analise_e_comparacao_das_estruturas_das_normas_brasileiras_atuais_e_propostas
- Nascimento, L. S. (2008). A contabilidade patrimonial integral no setor público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil. In: *XIII PRÊMIO TESOURO NACIONAL*. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Recuperado de http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIII_premio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf.
- Nascimento, R.S. do, Almeida, F.S. & Viotto, R. (2019). 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 - Doutrina e Artigos*. 17(2), 148-176. Recuperado de <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/557>

- Neves, F., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11-31. Recuperado de [http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article /view /80968](http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/80968)
- Nunes, J. G., Teixeira, A. J. C., Nossa, V., & Galdi, F. C. (2010). Análise das variáveis que influenciam a adesão das empresas ao índice BM&FBOVESPA de sustentabilidade empresarial. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, São Leopoldo, 7(4), 328-340. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/3372/337228644007.pdf>
- Oliveira, J. S. (2007) Relato financeiro sobre provisões, passivos contingentes e activos contingentes: o caso português. *Revista Contabilidade e Gestão*, (4), 19-66. Recuperado de <https://ciencia.iscte-iul.pt/publications/o-relato-financeiro-sobre-provisoes-passivos-contingentes-e-activos-contingentes-o-caso-portugues/24708>
- Oliveira, M. A., Motta, W. F., Pires, J. S. D. B., & Ribeiro, R. R. M. (2019). Motivações para a adoção ou não da depreciação para bens do ativo imobilizado na gestão pública. *Brazilian Journal of Development*, 5(11), 27834-27850. Recuperado de <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/5028#:~:text=O%20presente%20estudo%20teve%20como,processo%20traz%20na%20demonstra%C3%A7%C3%A3o%20do>
- Otilia, T. C. (2013). Specific Accounting Policies on Public Institutions Related to Provisions, Contingent Liabilities and Contigent Assets. *Annals of the “Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*, (2), 287-293. Recuperado de <https://ideas.repec.org/a/cbu/jrnlec/y2013v2p287-293.html>
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC.A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285. Recuperado de <https://ideas.repec.org/a/eee/crpeac/v25y2014i3p272-285.html>
- Paula, J. C. T. (2006). *O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional*. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria), Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, Brasil.
- Pelaes Filho, O. (2019). *A concentração de mercado e internacionalização das empresas do setor de saneamento básico*. 92f. Tese (Doutorado em Administração – Gestão Internacional) – Escola Superior de Propaganda em Marketing, São Paulo. Recuperado de <https://tede2.espm.br/handle/tede/447>
- Pfeffer, J. & Salancik, R. G. (1978). *The External Control of Organizations: a resource dependence perspective*. Stanford, CA: Stanford University Press. Recuperado de <http://books.google.com.br/books?id=iZv79yE-AC&printsec=frontcover>.
- Piancastelli, M. & Boueri, R. (2008). Dívida dos estados 10 anos depois. Texto para Discussão, (1366), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília. Recuperado de <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/91322/1/589386824.pdf>

- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público-NBCASP. *Revista do Serviço Público*, 66(3), 425-448.
- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20(4), 334-350. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/229921266_Reshaping_Public_Sector_Accounting_An_International_Comparative_View
- Pinto, A. F., Avelar, B., Fonseca, K. B. C., Silva, M. B. A., & Costa, P. S. (2015). Value relevance da evidenciação de provisões e passivos contingentes. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, 16(61), 54-65. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/2305>
- PricewaterhouseCoopers [PWC] (2013). PWC Global Survey on Accounting and Reporting by Central Governments. London, UK: Autor. Recuperado de <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>.
- Ravanello, M., Marcuzzo, J. L., & Frey, M. R. (2015). Análise da adequação dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Estudos do CEPE*, (42), 113-130. Recuperado de <https://sumarios.org/artigo/an%C3%A1lise-da-adequa%C3%A7%C3%A3o-dos-munic%C3%ADpios-%C3%A0s-normas-brasileiras-de-contabilidade-aplicadas-ao-setor>
- Richardson, J. (2017). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. (4ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Robbins, W. A., & Austin, K. R. (1986). Disclosure quality in governmental financial reports: An assessment of the appropriateness of a compound measure. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 24(2), 412-421.
- Rosa, W. D. C. L., Rosa, M. P. D., & Soares Júnior, R. P. (2019). A Mensuração do Patrimônio Cultural nas Instituições Públicas Brasileiras: um Estudo de Casos Múltiplos nas Universidades Federais do Estado do Rio de Janeiro. *Pensar Contábil*, 21(76), 16-27. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/3521>.
- Rudio, F. V. (1985). *Introdução ao projeto de pesquisa científica*. (9ª ed.). Petrópolis: Vozes.
- Sachdeva, P. (2011). *Local government in India*. Índia: Pearson Education.
- Santos, J. A., & Peixe, B. C. S. (2020). Disclosure dos ativos e passivos contingentes nas prefeituras das capitais brasileiras: uma análise sob a ótica da teoria institucional. *XIV Congresso ANPCONT*, Foz do Iguaçu, PR. 11 a 15 dezembro. Recuperado de http://anpcont.org.br/pdf/2020_CSP457.pdf
- Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Recuperado de <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28062017-113405/pt-br.Php>.

- Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1), 78-102. Recuperado de <http://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafi/CCF/article/view/10>
- Schmidhuber, L., & Hilgers, D. (2019). IPSAS: History - Spread – Use. In: Lorson, P., Jorge, S., & Haustein, E. (2019) (eds.): *European Public Sector Accounting*, Coimbra, ISBN: 978-989-26-1856-2, 25-46, https://doi.org/10.14195/978-989-26-1861-6_7. Recuperado de <https://psaar.net/abstracts/400-ipsas-history-spread-use>
- Scott, W. R. (1987). *Organizations: Rational, natural, and open systems*, (2ª ed.). Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Secretaria do Tesouro nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. 8ª ed. Ministério da Fazenda, Brasília, DF. Recuperado de https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/20122018_CPU_MCASP_8_ed_-_publicacao_com_capa_2vs.pdf
- Sediyama, G. A. S., Aquino, A. C. B., & Lopes, G. B. (2017). A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 78-100. Recuperado de <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4656>.
- Sherer, P. D., & Lee, K. (2002). Institutional change in large law firms: A resource dependency and institutional perspective. *Academy of management Journal*, 45(1), 102-119. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/3069287?seq=1>
- Sikka, P. (2015), The corrosive effects of neoliberalism on the UK financial crises and auditing practices: a dead-end for reforms, *Accounting Forum*, 39(1), 1-18. Recuperado de <https://ideas.repec.org/a/eee/accfor/v39y2015i1p1-18.html>
- Silva, D. J. M., Segatto, J. A. C., & da Silva, M. A. (2016). Disclosure no serviço público: análise da aplicabilidade da lei de transparência em municípios mineiros. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 15(44), 24-36. Recuperado de <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2198>
- Soares, M., & Scarpin, J. E. (2010). A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 9(27), 25-42. Recuperado de <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1100>
- Sour, L. (2012). IPSAS and government accounting reform in Mexico. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 5-24. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/264820935_IPSAS_and_government_accounting_reform_in_Mexico
- Stafievskaya, M. V., Sarycheva, T. V., Vanyukova, R. A., Danilova, O. A., Semenova, O. A., & Sokolova, T. A. (2015). Riscos em condições de incerteza. *Revista Mediterrânea de Ciências Sociais*. 6(3), 107-113. Recuperado de <https://www.mcsr.org/journal/index.php/mjss/article/view/6849/6555>

- Theodoro, A. P., Pereira, M. I., Silva, C. A., & Rosa, F. S. (2019). Institucionalização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público: Análise da Percepção dos Gestores e Contadores de Santa Catarina. *Revista Mineira de Contabilidade*, 20(2), 70-82. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/54360/institucionalizacao-do-plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico--analise-da-percepcao-dos-gestores-e-contadores-de-santa-catarina>
- Thoenig, J. C. (2012). Institutional theories and public institutions: traditions and appropriateness, In: Peters, G. & Pierre, J. (Eds) *Handbook of Public Administration* (pp. 127–138) (Thousand Oaks, CA: SAGE Knowledge). Recuperado de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00139954/document>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880-1935. *Administrative Science Quarterly*, 28, 22-39. Recuperado de <https://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1132&context=articles>
- _____. (1996). The Institutionalization of Institutional Theory. In: Clegg, S. R., Hardy, C., & Nord, W. R. (Eds.). *Handbook of Organization Studies*. (pp. 175-190). Recuperado de <https://digitalcommons.ilr.cornell.edu/articles/423/>
- _____. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In: Clegg, S., C. Hardy, C., & Nord, W. R. (orgs.). *Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. I*. São Paulo: Atlas.
- _____. (2007). A institucionalização da teoria institucional. In: Clegg, S., Hardy, C., & Nord, W. R. (orgs.). *Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. I*. São Paulo: Atlas.
- Thompson, J. D. (1967). *Organizations in action: social science bases of administrative theory*. Transaction publishers. McGraw-Hill.
- Torres, L. (2004). Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice*, 24(5), 447-456. Recuperado de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/pad.332>
- Vieira, L. M. (2010). *Nova Contabilidade Governamental Brasileira e a Evidenciação Integral do Valor dos Passivos no Balanço Patrimonial Federal: o caso dos restos a pagar não-processados, das despesas de exercícios anteriores e dos passivos reconhecidos por insuficiência de crédito*. TCU, Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional.
- Vogt, M., Degenhart, L., Pletsch, C. S., Silva, A. & Rosa, F. S. (2016). Evidenciação de emissões ambientais em empresas brasileiras. *Eng. Sanit. Ambient*, São Paulo, 21 (3), 497-505. DOI: 10.1590/S1413-41522016140991. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/esa/a/StrvrhRCzvPgdxrkRn84DDh/?lang=pt&format=pdf>.
- Xavier, A. E. J., & da Silva, J. D. G. (2012). Percepção de operadores da Contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro

de 2012. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/316/316>

Wooldridge, J. M. (2012). *Introductory Econometrics: A Modern Approach*. (5ª ed.). USA: South Western.

Zitkoski, J. F. e Lima, D. V. (2020). Uma Discussão sobre a Adoção de IPSAS Diferenciadas para Municípios Brasileiros de Pequeno Porte. In Anais do XIV Congresso Anpcont. Disponível em: http://anpcont.org.br/pdf/2020_CSP42.pdf

Zonatto, V. C. S., Santos, A. C., Rodrigues Júnior, M. M., & Bezerra, F. A. (2011). Fatores determinantes para a adoção de padrões internacionais de contabilidade no Brasil: uma investigação em empresas públicas e privadas do setor de energia elétrica. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), 26-47. Recuperado de <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34793>