

## **A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal**

### **The implementation of equity accounting procedures and tax transparency**

Carlos Eduardo Menezes Oliveira<sup>1</sup>  
Instituto Federal de Alagoas – IFAL  
carlosetuado.menezes@hotmail.com

Diego Rodrigues Boente<sup>2</sup>  
Fucape Business School – Fucape  
diegorodrigues@fucape.br

**Resumo:** Esta pesquisa dedica-se a avaliar a influência da adoção do plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) sobre o índice de transparência fiscal dos estados brasileiros. Estudos como Zuccolotto (2014), entre outros, têm demonstrado uma relação dos indicadores de transparência fiscal com determinantes socioeconômicos, sociodemográficas, políticos e fiscais. A pesquisa descritiva, documental, quantitativa, composta por dados oriundos dos 26 governos estaduais brasileiros e governo do Distrito Federal, analisados no período entre 2014 a 2019. Para mensurar a relação, aplicou-se uma correlação univariada *Pearson*, por meio da análise de regressão *tobit*. Os achados contribuem como base para o controle social e para gestores, profissionais da área pública e Tribunais de Contas, quando demonstram que a contabilidade está evidenciando informações confiáveis e comparativas, reforçando os benefícios da transparência fiscal. Como resultado, as evidências apontaram uma relação positiva entre os níveis de Implementação do PIPCP dos estados brasileiros e o nível de transparência fiscal, sugerindo que a modernização da Contabilidade no setor público tende a emitir informações financeiras atualizadas e de qualidade.

**Palavras-chave** – Transparência fiscal; Plano de Implementação dos Procedimentos

---

<sup>1</sup> Instituto Federal de Alagoas - Centro – CEP 57200-000 – Penedo (AL) – Brasil

<sup>2</sup> Fucape Business School – Boa Vista - CEP 29075-505 – Vitória (ES) – Brasil

Este é um artigo de acesso aberto, licenciado por Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC BY 4.0), sendo permitidas reprodução, adaptação e distribuição desde que o autor e a fonte originais sejam creditados.

contábeis; Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público; Convergência.

**Abstract:** This research is dedicated to assessing the influence of the adoption of the Plan for the Implementation of Equity Accounting Procedures (PIPCP) on the tax transparency index of Brazilian states. Studies such as Zuccolotto (2014), among others, have demonstrated a relationship between fiscal transparency indicators and socioeconomic, sociodemographic, political and fiscal determinants. The descriptive, documentary, quantitative research, composed of data from the 26 Brazilian states and the Federal District, analyzed in the period between 2014 to 2019. To measure the relationship, a Pearson univariate correlation was applied, through regression analysis tobit. The findings contribute as a basis for social control and for managers, professionals in the public area and the Courts of Auditors, when they demonstrate that accounting is showing reliable and comparative information, reinforcing the benefits of fiscal transparency. As a result, the evidence pointed to a positive relationship between the levels of Implementation of PIPCP in the Brazilian states and the level of fiscal transparency, suggesting that the modernization of Accounting in the public sector tends to issue up-to-date and quality financial information.

**Keywords** – Fiscal transparency; Accounting Procedures Implementation Plan; Brazilian Accounting Standards applied to the Public Sector; Convergence.

### Introdução

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

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

Kartiko, Rossieta, Martani e Wahyuni (2018) afirmaram que há, atualmente, uma tendência à padronização global na adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS em inglês). Em sua pesquisa, tais autores afirmaram que países que adotaram práticas baseadas

nas normas emitidas pelas IPSAS fortalecem a transparência fiscal, quando priorizam políticas contábeis baseadas no regime de competência.

Nesse sentido, os preparadores de informação baseada na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) buscam a padronização das informações e dos procedimentos com o objetivo de fornecer maior credibilidade, comparabilidade e segurança aos demonstrativos contábeis, assegurando maior transparência do patrimônio público (Couto & Moraes, 2018). Polzer, Nesbakk e Adhikari (2020) reforçam que, baseado em um relatório emitido pelo Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e International Federation of Accountants (IFAC), os benefícios mais comumente anunciados entre os países que adotaram a contabilidade conforme IPSAS são maior transparência, accountability e conscientização social sobre finanças públicas.

Seguindo a convergência às normas internacionais, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio das normas de execução, instituiu os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), regulamentando que as variações contábeis devem ser registradas pelo regime de competência, reconhecendo todos os ativos e passivos, e garantindo uma maior transparência nas contas públicas (Darós & Pereira, 2009).

Posteriormente, a STN divulgou um Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), com um cronograma propondo que todas as unidades federativas se ajustassem às novas regras contábeis, referentes ao registro de informações patrimoniais (Barros & Zuccolotto, 2016), com conclusão gradativa até o ano de 2024.

De acordo com a STN (2022), o objetivo do PIPCP é estabelecer prazos-limite com vistas à consolidação das contas públicas, permitindo a comparabilidade entre os entes da Federação. Este plano traz mudança à contabilidade pública brasileira, dentro do contexto de adequação das práticas vigentes às normas internacionais em diversos itens do patrimônio, como, por exemplo, créditos, estoques, imobilizados, provisões, entre outros.

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

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

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

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

O presente estudo contribui com a discussão sobre o propósito da contabilidade pública em apresentar informações confiáveis e transparentes, atingindo um maior alcance social. Isso auxilia a tomada de decisão e a elaboração das prestações de contas, além de garantir que os estados não sofrerão penalidades previstas na LRF Lei Complementar n.101 (2000), ao receberem transferências intergovernamentais e contratar operações de crédito com aval da União (Sasso, Souza & Varela, 2019).

Esta pesquisa destaca-se das demais quando se propõe a analisar o nível de implementação das normas, assegurando a consolidação das contas públicas na divulgação das informações contábeis no Balanço Geral dos estados e avaliando se tais informações estão sendo divulgadas para a sociedade.

Este estudo, portanto, foi realizado na forma de uma pesquisa empírica, segundo abordagem quantitativa, com técnicas de análise estatística, por meio da correlação univariada Pearson e análise de regressão tobit. O estudo contemplou dados dos 26 governos estaduais brasileiros e do Distrito Federal, nos períodos de 2014 a 2019, dos quais foram analisadas as informações orçamentárias e fiscais divulgadas em sites eletrônicos.

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

### Revisão da Literatura

#### Transparência fiscal

A transparência fiscal tem o objetivo de melhorar os indicadores socioeconômicos e humanos; melhorar a imagem política; contornar as crises fiscais e econômicas e; combater a corrupção (Abreu, Gomes & Alfinito, 2015; Bellver & Kaufmann, 2005).

O aumento do nível de transparência fiscal das contas públicas é uma forma de divulgar à sociedade, aos investidores, aos fornecedores e aos próprios gestores mais informações sobre as políticas fiscais (Alt, Lassen & Rose, 2006). Isso melhora a confiança dos cidadãos e legitima a estrutura tributária (Bautista & Reyes, 2017).

O Brasil seguiu essa tendência com a modernização trazida pela LRF Lei Complementar n.101 (2000) e alterações trazidas pela Lei n. 131 (2009), onde se determina que as informações sejam concedidas à sociedade em tempo real. Posteriormente, com a Lei n. 12.527 (2011), que trata sobre o acesso à informação, regulamentou-se o direito do cidadão em solicitar os documentos que tiver necessidade sem justificar o seu pedido (Zuccolotto & Teixeira, 2014).

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

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

## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal

(Castro, 2016; Baldissera et al., 2018; Fiirst, Baldissera, Martins, & Nascimento, 2018; Guillamón, Bastida, & Benito, 2011).

### A transparência fiscal e a relação com a contabilidade pública baseada nas IPSAS

Há vários estudos demonstrando as variáveis que estão associadas positivamente às divulgações de informações financeiras. No entanto, apontam resultados que dependem do contexto que essas pesquisas são realizadas (Bolívar, Muñoz & Hernández, 2013). Abaixo, o Figura 1 e 2 apresentam os principais resultados das pesquisas internacionais e nacionais sobre transparência fiscal e suas variáveis determinantes que influenciam nesse comportamento:

<b>Autores internacionais</b>	<b>Tema relacionado</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Principais resultados</b>
Bellver e Kaufmann (2005)	Transparenting Transparency: Initial Empirics and Policy Applications	Controle de corrupção, renda per capita, população, alfabetização de adultos, expectativa de vida, transferências internas e participação política.	Constataram que a transparência está associada a uma melhor economia e a indicadores de desenvolvimento humano. Assim, para o mesmo nível de renda, países com maior índice de transparência, se apresentaram mais competitivos, sua população apresentou maior expectativa de vida, maior taxa de analfabetismo feminino e imunização infantil.
Alt, Lassen e Rose (2006)	Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries.	Índices políticos, concorrência política, ciclo eleitoral e dívida bruta	Constataram que a transparência fiscal diminui o déficit e acumulação de dívida, que governos de direita tendem a ter déficit mais elevados do que os de esquerda, e que o aumento da concentração de partidos políticos aumenta o acúmulo de dívidas. Além disso, os resultados sugerem que o aumento da transparência fiscal, melhora o desempenho fiscal dos órgãos do setor público.
Alt, Lassen e Rose (2006)	The causes of fiscal transparency, evidence from the American States.	Políticas: competição política, polarização política, composição partidária do governo. Variáveis econômicas: dívida, superávit fiscal e déficit fiscal.	Sugerem que: os resultados políticos e fiscais afetam o nível de transparência; a competição política tende aumentar o nível de transparência fiscal; assim como o desequilíbrio fiscal parece contribuir para maior transparência, onde nível mais alto da dívida está associado a menores transparências, enquanto déficit mais altos, contribuem para maiores transparência.
Guillamón et al. (2011)	The determinants of Local Government's Financial Transparency	Renda per capita, população e dívida per capita	Como resultado, demonstraram que quanto mais impostos e quanto mais transferências per capita, mais transparente é o município. Além disso, os municípios Espanhóis estão divulgando mais informações financeiras do que se exige a legislação.
Bolívar et al. (2013)	Determinants of Financial Transparency in Government	Situação financeira, transferências intergovernamentais, competição política,	Como resultado, demonstraram que todos esses determinantes incentivam os governos a apresentarem informações mais transparentes.

## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal

<b>Autores internacionais</b>	<b>Tema relacionado</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Principais resultados</b>
		tamanho do governo e renda dos cidadãos.	
Araujo e Tejedero-Romero (2016)	Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings.	Taxa de desemprego, gênero, investimentos, participação eleitoral e força política	Identificaram que poder político, como participação eleitoral, ideologia política e competição política, influenciam positivamente o nível de transparência. E que os níveis de investimentos também influenciaram positivamente. Demonstraram também a relação com maior nível de investimentos, faz aumentar o nível de transparência.
Bastida et al. (2017)	Fiscal transparency and the cost of sovereign debt	Políticas: impostos, Transferências recebidas e ideologia do partido político; e variável socioeconômicas: população municipal.	Constataram que municípios que recebem mais impostos e recebem mais transferência, divulgam mais informações financeiras, que há uma tendência de que os partidos políticos de esquerda sejam mais transparentes e que a quantidade da população de um município impacta, positivamente, na transparência fiscal.
Cicatiello, De Simone, e Gaeta (2017)	Political determinants of fiscal transparency: a panel data empirical investigation	Ideologia partidária, controle do governo sobre a legislatura, competição política, PIB, déficit público, população.	Como resultado, demonstraram poucas evidências de que a transparência fiscal está ligada à ideologia de esquerda; que o controle do governo sobre o legislativo não exerce imediatamente sua influência sobre a transparência fiscal, mas somente depois de alguns anos; e quanto maior é a concorrência política, menor é o nível de divulgação fiscal.
Tejedero-Romero e de Araujo (2018)	Determinants of Local Governments' Transparency in Times of Crisis: Evidence From Municipality-Level Panel Data	Participação eleitoral, Ideologia política, Competição política, tamanho da população, investimentos e Desemprego	Foram analisados os municípios Espanhóis entre 2008 e 2012 e, como resultado, o nível de transparência está associada à taxa de desemprego, gênero, participação eleitoral e força política. Investimentos e pressão fiscal não apresentaram significância.
Chen, Kang e Luna-Reyes (2019)	Key Determinants of Online Fiscal Transparency: A Technology-Organization-Environment Framework	Variáveis relacionadas às condições orçamentárias, às condições financeiras e aos aspectos ambientais.	Constatou-se que o nível de educação dos cidadãos, a taxa de participação dos eleitores, a infraestrutura da Internet e a exigência da legislatura estadual de divulgar informações financeiras, via Internet, estão todos positivamente relacionados à transparência online.

**Figura 1.** Resultados de Pesquisas Internacionais - Transparência Fiscal

<b>Autores Nacionais</b>	<b>Tema relacionado</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Principais resultados</b>
Santana Junior et al. (2009)	Transparência Fiscal Eletrônica: uma análise dos níveis de transparência	População, população urbana alfabetizada, população, população com 11 anos ou mais de estudos, moradores com	Apresentou-se baixo nível de transparência fiscal nos órgãos dos poderes, principalmente na assembleia Legislativa e Ministério público, sendo incompatíveis com a realidade local e regional em que se encontram e apontaram uma falta de um órgão de controle que possa

## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal

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



## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal

<b>Autores Nacionais</b>	<b>Tema relacionado</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Principais resultados</b>
Santos (2017)	Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal	intergovernamentais, independência financeira, gastos com pessoal, gastos com saúde e gastos com educação.	baixo índice de transparência fiscal e que as receitas de transferências e os gastos com saúde apresentam relação negativa; A receita própria e o gasto com pessoal indicaram uma relação positiva; e que os gastos com educação não apresentaram correlação estatística.
Zuccolotto e Teixeira, (2017).	Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros	Receita corrente, superávit, déficit, dívida nacional e internacional, competição do governador e partido político.	constatou-se que a receita corrente, superávit e partidos políticos não são razões de descompasso. No entanto, vontade política, crises, imprensa, e burocracia especializadas influenciam na transparência orçamentária. Porém, concluiu-se que mesmo quando há boa quantidade de informação, sua qualidade ainda é insuficiente.

**Figura 2.** Resultados de Pesquisas Nacionais - Transparência Fiscal

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

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

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

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

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

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

Cruz et al. (2012), Ribeiro e Zuccolotto (2014) e Santana Junior et al. (2009) utilizaram a receita corrente como fator determinante que pode aumentar o nível de transparência fiscal. Constataram que os entes públicos que arrecadam mais, tendem a publicar mais informações em meios eletrônicos. No entanto, Zuccolotto e Teixeira (2017) referenciaram que a arrecadação da receita nos estados brasileiros não influencia na transparência.

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

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

Em relação às determinantes contábeis, Reis, Ferreira e Ferreira (2015) constataram que ao melhorar a qualidade das normas e das informações divulgadas pela contabilidade pública, pode-se

contribuir para o aumento dos níveis de divulgação sobre ações da gestão pública. Oliveira, Silva e Moraes (2008) relataram em sua pesquisa que países que adotam práticas contábeis baseadas nas IPSAS, tendem a demonstrar maior transparência fiscal.

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

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

### **Hipótese da pesquisa**

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

**H1.** O nível de Implementação do Plano de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIP-CP) influencia positivamente o nível de transparência fiscal dos estados brasileiros.

### **Metodologia**

#### **Tipologia e população**

Este estudo foi realizado na forma de uma pesquisa empírica, aplicada uma correlação univariada, por meio de uma regressão tobit, na qual utiliza o método da máxima verossimilhança e apresenta uma variável dependente censurada (Gujarati & Porter, 2011), sob o método estimador pooled e com o auxílio do software STATA®.

Quanto à abordagem da problemática, classifica-se como quantitativa, baseada em dados estatísticos, que demonstra o emprego de dados estatísticos, dando ênfase nos resultados numéricos para o tratamento dos dados analisados (Souza & Kerbauy, 2017). Além disso, apresenta uma abordagem

## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal

---

normativa, quando se discute o cumprimento de práticas que devem ser seguidas de acordo com normas vigentes.

O estudo contemplou dados de 26 governos estaduais brasileiros e governo do Distrito Federal, no período relativo entre 2014 a 2019, considerando que a Portaria n. 634 (2013) estabeleceu, inicialmente, o prazo de implementação das novas normas contábeis, para todas os entes da Federação até o término do exercício de 2014 (Moreira, Ricarte & Moreira, 2016). A composição das observações é discriminada na tabela a seguir:

### Tabela 1.

#### Composição das observações

Unidades de análise (26 Estados + DF) x 6 anos (2014 a 2019)	162
(-) Informações ausentes	(3)
<b>Número de observações (N)</b>	<b>159</b>

Para encontrar o índice de transparência fiscal, os dados foram obtidos dos portais de transparência de cada Secretaria da Fazenda Estadual, das Secretarias de Planejamento e dos sites dos Tribunais de Contas relativos à cada jurisdição. Já para encontrar o índice do PIPCP nos estados, os dados foram obtidos a partir do Sistema de Informação Contábeis e Fiscais do Setor Público (Siconfi), dos anexos I-AB e I-AH das Declarações das Contas Anuais – DCA, das quais os governos estaduais enviam anualmente ao Tesouro Nacional; e das notas explicativas publicadas nos sites de cada ente Federativo e nos tribunais de contas estaduais.

Nessa análise, foram incluídos os saldos das contas consolidadas com a administração indireta e excluídas as contas intragovernamentais - contas de nível 5 no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

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

### Equação e variáveis da pesquisa

Para testar a hipótese da pesquisa, foi elaborado um estudo a partir do modelo de regressão *tobit*,

conforme equação:

$$Ind.Transp_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICpipcp_{it} + \sum controles_{.it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

Para a variável dependente Ind. Transp., foi aplicada um checklist utilizada na pesquisa de Zuccolotto (2014). Nela analisaram-se os fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário nos estados Brasileiros, por meio de questões baseadas no artigo n. 48 da Lei n. 101 (2000), referindo-se à fase de elaboração e aprovação, à fase de execução e avaliação e à fase de controle orçamentário. O checklist utilizado por Zuccolotto (2014) considera uma escala de pontuação que varia de 0 (mínimo) a 100 (máximo). Esses limites foram utilizados para censurar o intervalo da variável dependente na regressão tobit. Para cada item do checklist, gera-se uma pontuação binária, sendo 1 (um) quando há presença de observações e 0 (zero) para os demais casos.

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

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

Os dados da variável Déficit foram obtidos do balanço Patrimonial consolidado da união, do relatório DCA no Anexo I – AB, por meio do sistema Siconfi, da conta de superávit ou déficit do exercício, conforme o PCASP.

## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal

---

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

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

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

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

O IDEB, aqui utilizado como indicador da educação básica, foi obtido do website do INEP com base no Censo escolar e divulgado pelo período de dois em dois anos. Para 2019, foi realizada uma projeção, aplicando a média entre os crescimentos em percentuais dos resultados observados em 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017 comparados com o resultado anterior. Em anos que não ocorre a mensuração do IDEB, foi realizado uma média entre o resultado anterior e o posterior.

Os dados da variável mesmo partido político dos Governadores dos estados e do Presidente de República, aqui utilizado como indicador de competição política, foram obtidos do TSE, referente às eleições de 2010, 2014 e 2018.

Os dados da variável reeleição do governador, para anos que coincidem entre o ano da execução orçamentária e ano em que o gestor político é reeleito, foram obtidos do TSE, baseando-se na continuidade do mesmo governador, independente de coligação partidária.

As variáveis déficits, mesmo partido político e reeleição do governador foram representadas por uma dummy, sendo 1(um) para estados que apresentaram observações e 0(zero) para os demais casos.

Sumarizando, as variáveis utilizadas nesta pesquisa estão definidas na Tabela 2 apresenta abaixo:

## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal

**Tabela 2.**

Definição das Variáveis do Modelo

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

### Análise dos Resultados

#### Estatísticas Descritivas

A Tabela 3 demonstra a estatística descritiva para as variáveis apresentadas, formada por 159 observações. A variável índice de transparência fiscal apresentou percentual médio entre os estados de 53.49% e desvio padrão de 16.04% dentre todos os anos pesquisados.

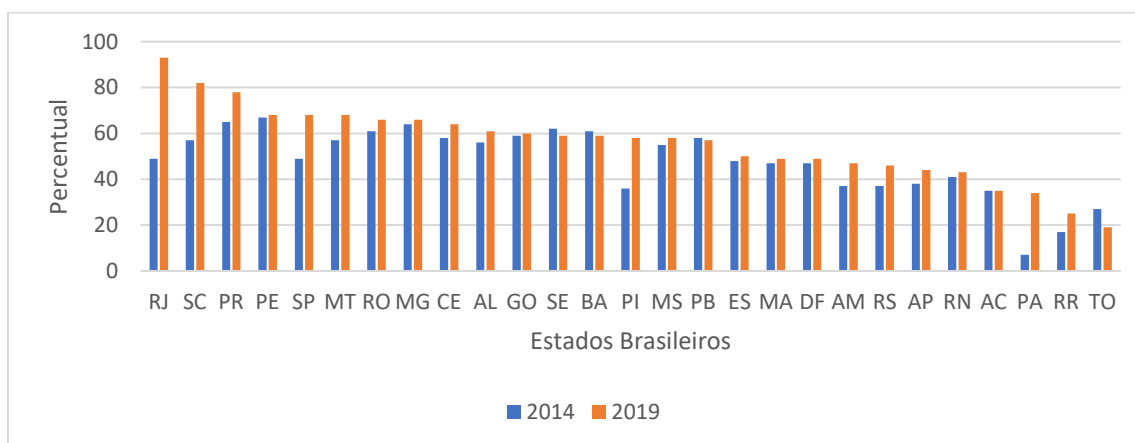
**Tabela 3.**  
Estatística Descritiva

Variáveis	N	med	sd	min	p25	p50	p75	max
Ind. transparência	159	53,49	16,04	7	43	57	63	95
Ind. PIPCP	159	32,35	12,73	12,28	22,46	29,34	39,52	62,28
Déficit	159	0,44	0,50	0	0	0	1	1
Ln_DCL	159	22,66	1,50	19,36	21,81	22,31	23,30	26,32
Ln_RCL	159	23,38	0,86	21,75	22,75	23,28	23,84	25,78
Grau de depend.	159	32,66	15,39	5,10	19,78	30,70	45,69	70,89
Ln_população	159	15,35	1,03	13,07	14,83	15,19	16,04	17,63
Ln_PIB	159	11,63	1,21	9,18	10,74	11,65	12,43	14,59
IDEB	159	4,29	0,62	2,36	3,795	4,36	4,78	5,80
Mesmo part. político	159	0,18	0,39	0	0	0	0	1
Reeleição Gov.	159	0,42	0,50	0	0	0	1	1

No ranking do índice de transparência fiscal, o estado do Rio de Janeiro apresentou percentual máximo de 93% das observações registradas, seguido dos estados de Santa Catarina e Paraná com 82% e 78%, respectivamente, no ano de 2019. No entanto, o estado que apresentou menor porcentagem em 2019 foi o Tocantins com 19% das observações, seguido de Roraima e Pará, conforme Figura 3:



## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal



**Figura 3.** Ranking Do Índice De Transparência Fiscal

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

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

A variável índice do PIPCP apresentou média de 32,35%. Esse percentual demonstra a média da implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade nos estados brasileiros, próximo ao encontrado na pesquisa de Sasso, Souza e Varela (2019). Os autores relataram uma média de 36,69% da

implementação das novas normas contábeis, baseando-se no regime de competência, para o ano de 2017. Os estados do Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, são os estados que apresentaram maiores percentuais com 62,28%, 59,28% e 56,59%, respectivamente, entre a média dos últimos anos. Já os estados que apresentaram menores percentuais de adoção das normas contábeis foram: Amapá, Roraima e Piauí com 15,84%, 20,06% e 20,36%, respectivamente.

Pode-se sugerir como possibilidade deste resultado que o estado de Santa Catarina, com alto percentual de adoção das normas contábeis e alto nível de transparência, vem adotando ações que beneficiam esse cenário, dentre elas, o investimento na contratação de mais contadores públicos efetivos (Lei Complementar Estadual nº 785/2021), o que tem sido apontado como referência nacional na implantação da convergência às normas internacionais.

Outra possível justificativa que pode se inferir para o Rio de Janeiro, que obteve maior percentual, é a adesão do estado ao regime de recuperação fiscal (Lei Complementar nº 159/2017) que visa o reequilíbrio das contas públicas em compasso com a LRF Lei Complementar n.101 (2000), o que pode ter proporcionado uma maior demanda por transparência.

### **Teste de correlação de médias**

O Teste de Correlação entre as variáveis, indicado na Tabela 4, demonstrou que a variável índice de transparência fiscal apresentou relação com a maioria das variáveis estudadas com nível de 1% de significância. Exceção a isso refere-se à variável que corresponde ao mesmo partido político do Governador e do Presidente da República, representada por uma *dummy*, a qual não apresentou correlação significativa.

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

## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal

**Tabela 4.**

Correlação entre as variáveis

	Ind. Trans.	PIPCP	Déficit	Ln_DCL	Ln_RCL	Grau dep.	Ln_pop	IDEB	Mesmo part. polít.	Reel. Gov.
Ind. Trans.	1									
PIPCP	0,48***	1								
Déficit	-0,25***	-0,04	1							
Ln_DCL	0,41***	0,36***	0,05	1						
Ln_RCL	0,35***	0,48***	0,01	0,84***	1					
Grau depend.	-0,47***	-0,55***	0,10	-0,64***	-0,74***	1				
Ln_pop.	0,50***	0,49***	-0,06	0,67***	0,81***	-0,78***	1			
IDEB	0,20***	0,05	-0,14*	-0,17**	-0,21***	0,14	0,33***	1		
Mesmo part. polít.	0,07	0,02	0,07	0,06	-0,05	0,02	0,01	-0,02	1	
Reeleição Gov.	0,19**	0,13	-0,04	0,08	0,07	0,03	0,04	-0,01	-0,07	1

Para verificar problemas de multicolinearidade entre as variáveis apresentadas, foi calculado o VIF o qual mediu o quanto a variância do coeficiente é inflacionada pela colinearidade. Como resultado, a variável PIB dos estados apresentou no teste VIF um índice de 13,72. Por esse motivo, sugeriu-se que essa variável seja eliminada, por revelar problema de multicolinearidade. Em seguida, foi realizado novo cálculo, tornando o modelo de estimação aceitável, conforme tabela 5 abaixo:

**Tabela 5.**

Teste VIF

Variáveis	VIF	1/VIF
Ind. PIPCP	1,83	0,55
Déficit	1,12	0,89
Ln_DCL	3,91	0,26
Ln_RCL	6,43	0,16
Grau de depend.	3,30	0,30
Ln_população	4,36	0,23
IDEB	1,37	0,73
Mesmo part. Político	1,09	0,92
Reeleição Gov.	1,07	0,93
<b>Ano</b>		
2015	1,70	0,59
2016	1,75	0,57
2017	1,82	0,55
2018	1,95	0,51
2019	2,04	0,49
<b>Média</b>	<b>VIF</b>	<b>2,41</b>

### Modelo de Regressão

A Tabela 6, mais adiante, apresenta os efeitos de todas as variáveis sobre o nível de Transparência Fiscal dos estados Brasileiros e do Distrito Federal. Demonstra-se que há uma associação positiva, com 1% de significância e 99% de confiança entre o índice de transparência e o ICpipcp. Apontando que não deve ser rejeitada a hipótese H1, exibido nesse modelo.

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

Na prática, o que se pode inferir como sugestão é que os estados que estão investindo em ações de adequação às novas normas de contabilidade aplicada ao setor público, baseados nas IPSAS, como a capacitação dos seus servidores da área contábil, financeira e patrimonial, tendem a exibir maior divulgação dos relatórios contábeis.

**Tabela 6.**  
Resultados Modelos de Regressão

<b>Variáveis</b>	<b>Tobit</b>
Ind. PIPCP	0,25*** (0,10)
Déficits	-5,10*** (1,85)
Ln_DCL	5,40*** (1,25)
Ln_RCL	-13,81*** (2,82)
Grau_de_depend.	-0,09 (0,09)
Ln_população	10,66*** (1,57)
IDEB	8,25*** (1,29)
Mesmo part. Politico	0,99 (2,17)
Reeleição Gov.	4,98*** (1,68)
Constante	47,58 (39,63)
<b>R-squared / Pseudo R-squared</b>	<b>0,10</b>

## A implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e a transparência fiscal

---

Observações  
Ano Efeitos Fixos

159  
Sim

---

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

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

Quanto à variável Receita Corrente líquida, nesse estudo, obteve-se significância de 1%, no entanto, de forma negativa, o que sugere que, quanto mais o estado arrecada da sociedade, menor é a preocupação em divulgar as informações. Isso contraria os estudos de Santana Junior et al. (2009) e Cruz et al. (2012), porém o resultado deve ser interpretado com parcimônia uma vez que apenas alguns estados com alto nível de arrecadação tiveram baixo índice de transparência, como por exemplo, Rio Grande do Sul, Pará e Distrito Federal, o que pode ter afetado o coeficiente.

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

Para a variável população, os resultados apontaram uma relação positiva com 1% de significância e 99% de confiança. Este resultado tem confluência com a literatura apresentada por Araujo e Tejedoro-Romero (2016), indicando que estados com mais usuários demandando serviços, tendem a apresentar mais informações divulgadas sobre a aplicação dos recursos públicos disponíveis.

Na prática, este estudo pode inserir a ideia de que a participação popular pode ser incentivada a buscar mais e melhores informações, criando hábitos junto à administração pública para que a divulgação

das informações gerenciais sejam cada vez mais rotineiras (Neves et al., 2015). A população tem o papel de cobrar mais dos administradores públicos acerca da correta gestão dos recursos públicos, garantindo que esses recursos sejam utilizados de forma eficiente e eficaz e, conseqüentemente, evitando o abuso de poder e o aumento do nível de corrupção no país (Araujo & Tejedo-Romero, 2016).

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

Para as variáveis políticas: Mesmo Partido político do governador e do Presidente da República não se verificou significância entre a transparência nos estados brasileiros, contrariando os achados de Alt, Lassen e Rose (2006) e de Esteller-Moré e Polo Otero (2012). Contudo, o presente resultado corrobora com os estudos de Zuccoloto e Teixeira (2017) e Wriqth (2013), os quais também não apontaram ser significativa a relação da competição política e a transparência fiscal; e Reeleição do governador apresentou-se significância positiva de 1%, correspondendo a um ciclo político e a uma continuidade na execução da gestão fiscal. Sugerindo que os governantes realizam ações mais populares no período anterior às eleições, aumentando suas possibilidades de reeleição - inclusive na perspectiva de emitir mais informações à sociedade (Alt, Lassen & Rose, 2006).

Quanto ao  $R^2$ , que mede o nível de conformidade da variável transparência fiscal, explicada pela variável índice do PIPCP, foi de 0,1026. Ou seja, pouco mais de 10% das variações médias do índice de transparência são explicadas por variações médias escolhidas pelo modelo.

### **Considerações Finais**

Esta pesquisa teve como objetivo avaliar se o cumprimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) pelos governos estaduais influencia na transparência fiscal. Para verificar a hipótese proposta, inicialmente, elaborou-se um checklist para mensurar o nível de implementação das normas contábeis e posteriormente, utilizou-se um modelo empírico, por meio da

técnica de regressão *tobit*, que relacionou com o Índice de transparência fiscal dos 26 estados e do Distrito Federal.

O resultado do modelo apresentou significância de 1%, relacionando positivamente o índice de PIPCP e a variável transparência fiscal, conforme expectativa teórica, não devendo ser rejeitada a hipótese H1, ou seja, o nível de PIPCP influencia positivamente o nível de transparência fiscal dos estados brasileiros. Essa relação revelou evidências substanciais para esse argumento, corroborando com Santana Junior et al. (2009), os quais afirmam que a emissão de informações financeiras atualizadas e de qualidade, tende a tornar-se uma gestão pública mais transparente e mais participativa, assegurando o nível de *accountability* governamental.

Em se tratando da transparência dos estados, observou-se, na análise dos sites, uma falta de divulgação dos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas dos estados e que, quando apresentados, o fizeram de forma excessivamente técnica (Zuccolotto & Teixeira, 2017). Além disso, observou-se a falta de divulgação dos relatórios contábeis em versões simplificadas e em linguagem apropriada, que permitiria uma melhor compreensão dos cidadãos.

Os resultados demonstraram uma relação positiva com 1% de significância e 99% de confiança entre a variável população e a transparência fiscal. Assim, a população deve se sentir motivada a buscar informações relativas à gestão do recurso público, ao qual está diretamente vinculada. Isso garantiria melhor aplicação dos recursos pelos gestores públicos, seguindo a conclusão de Cruz et al. (2012).

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

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

melhoria das prestações de contas (Alt, Lassen & Rose, 2006).

Os dados aqui divulgados contribuem para gestores, profissionais da área pública e acadêmicos podendo servir como ponto de partida para investigar outras particularidades no nível de implementação da adoção das novas normas contábeis, bem como para os Tribunais de Contas, podendo servir, ainda, como estrutura mínima do checklist para identificar os níveis de cumprimento do PIPCP nos entes públicos e para utilizar como base no processo de aprovação das contas públicas.

Como limitação da presente pesquisa, leva-se em conta que as normas ainda não estão sendo totalmente exigidas pelo Plano de Implementação dos Procedimentos contábeis emitido pela Portaria n. 548 (2015) da STN.

Para estudos futuros, sugere-se que se avalie a influência da implementação das Normas NBCT SP, com os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas, bem como uma análise da qualidade da transparência fiscal das contas públicas divulgadas à sociedade.

### Referências

- Abreu, W. M. de, Gomes, R. C., & Alfinito, S. (2015). Transparência Fiscal Explica Desenvolvimento Social nos Estados Brasileiros? *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, 10(2). [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v10i2.13350](https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v10i2.13350)
- Alt, J. E., & Lassen, D. D. (2006). Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries. *European Economic Review*, 50(6), 1403–1439. <https://doi.org/10.1016/j.eurocorev.2005.04.001>
- Alt, J. E., Lassen, D. D., & Rose, S. (2006). The causes of fiscal transparency: Evidence from the U.S. States. *IMF Staff Papers*, 53(SPEC. ISS.), 30–57.
- Alt, J. E., Lassen, D. D., & Skilling, D. (2002). Fiscal transparency, gubernatorial approval, and the scale of government: evidence from the states. *State Politics & Policy Quarterly*, 2(3), 230-250. <https://doi.org/10.1177/153244000200200302>
- Antonello, R. R. Z., Dias, M. R., Jacovetti, J. R., Passos, I. C., Gaio, L. E., de Brito, E., & Pereira, F. dos S. (2016). Transparência da gestão fiscal em municípios do estado de São Paulo - Brasil. *Espacios*, 37(26), 1–9.
- Antunes, M. T. P., Grecco, M. C. P., Formigoni, H., & Mendonça Neto, O. R. de. (2012). A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia & Relações Internacionais*, 10(20), 5–19. Retrieved



from [estacio.webaula.com.br/cursos/cmtcc9/galeria/aula6/docs/a01.pdf](http://estacio.webaula.com.br/cursos/cmtcc9/galeria/aula6/docs/a01.pdf)

- Arapis, T., & Reitano, V. (2017). Examining the Evolution of Cross-National Fiscal Transparency. *American Review of Public Administration*, 48(6), 550–564. <https://doi.org/10.1177/0275074017706740>
- Araujo, J. F. F. E. de, & Tejedo-Romero, F. (2016). Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 327–347. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2015-0199>
- Bairral, M. A. da C., Silva, A. H. C. e, & Alves, F. J. dos S. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 643–675. <https://doi.org/10.1590/0034-7612125158>
- Baldissera, J. F., Fiirst, C., Dall'asta, D., & Strassburg, U. (2018). *Transparência Governamental: Uma análise bibliométrica e sociométrica de periódicos internacionais*.
- Barros, A. de A., & Zuccolotto, R. (2016). Implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais: o caso de Santa Catarina. *Cadernos de Finanças Públicas*, (16), 91–124.
- Bastida, F., Guillamón, M.-D., & Benito, B. (2017). Fiscal transparency and the cost of sovereign debt. *International Review of Administrative Sciences*, 83(1), 106–128. <https://doi.org/10.1177/0020852315574999>
- Bautista, J. A., & Reyes, D. A. S. (2017). Transparencia del gasto fiscal en Colombia. *Science of Human Action*, 2(1), 38–54. <https://doi.org/10.21501/2500-669X.2321>
- Bellver, A. & Kaufmann, D. (2005). Transparenting Transparency: Initial Empirics and Policy Applications. *SSRN Electronic Journal*, 1–72. <https://doi.org/10.2139/ssrn.808664>
- Bolívar, M. P. R., Muñoz, L. A., & Hernández, A. M. L. (2013). Determinants of Financial Transparency in Government. *International Public Management Journal*, 16(4), 557–602. <https://doi.org/10.1080/10967494.2013.849169>
- Caamaño-Alegre, J., Lago-Peñas, S., Reyes-Santias, F., & Santiago-Boubeta, A. (2013). Budget Transparency in Local Governments: An Empirical Analysis. *Local Government Studies*, 39(2), 182–207. <https://doi.org/10.1080/03003930.2012.693075>
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Pigatto, J. A. M. (2014). Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption. *SSRN Electronic Journal*, 1–19. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2466484>
- Castro, M. C. C. S. (2016). *Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor*

*público aos padrões internacionais: Análise da evidenciação pelos Estados Brasileiros e pelo Distrito Federal.* Dissertação apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais.

- Chen, G., Kang, H., & Luna-Reyes, L. F. (2019). Key Determinants of Online Fiscal Transparency: A Technology-Organization-Environment Framework. *Public Performance and Management Review*, 42, 606–631. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1486213>
- Cicatiello, L., De Simone, E., & Gaeta, G. L. (2017). Political determinants of fiscal transparency: a panel data empirical investigation. *Economics of Governance*, 18(4), 315–336. <https://doi.org/10.1007/s10101-017-0192-x>
- Couto, L. H. N., & Moraes, E. F. (2018). Processo de convergência da contabilidade pública: um enfoque na divulgação do balanço patrimonial dos estados do nordeste. *Brazilian Journal of Develop*, Curitiba, 5(1), 118-139. <https://doi.org/10.34117/bjdv5n1-871>
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. de S., da Silva, L. M., & Macedo, M. A. da S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: Um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administracao Publica*, 46(1), 153–176. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008>
- Cruz, J. M. M. (2015). *Barreiras no processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP: Uma análise nas universidades federais brasileiras.* Dissertação de mestrado profissional em Gestão de Políticas e Organizações Pública. – Universidade Federal de São Paulo (Escola Paulista de Política, Economia e Negócios), Osasco.
- Darós, L., & Pereira, A. (2009). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público–NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. *Congresso USP de Iniciação*. Retrieved from <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf> <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>
- Esteller-Moré, A., & Polo Otero, J. (2012). Fiscal Transparency. (Why) does your local government respond? *Public Management Review*, 14(8), 1153–1173. <https://doi.org/10.1080/14719037.2012.657839>
- Fiirst, C., Baldissera, J. F., Martins, E. B., & Nascimento, S. A. A. (2018). A Influência dos Índices Socioeconômicos e Contábeis no nível de Transparência Eletrônica dos Estados Brasileiros sob a ótica da Teoria da Escolha Pública. *Administração Pública e Gestão Social*, 10(4), 272–281. <https://doi.org/10.21118/apgs.v10i4.2008>
- Gruman, M. (2012). Lei De Acesso À Informação: Notas E Um Breve Exemplo. *Revista Debates*, 6(3), 97. <https://doi.org/10.22456/1982-5269.34229>

- Guillamón, M. D., Bastida, F., & Benito, B. (2011). The determinants of local government's financial transparency. *Local Government Studies*, 37(4), 391–406. <https://doi.org/10.1080/03003930.2011.588704>
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Basic Econometrics* (quinta edi; Editora S.A. e McGraw-Hill Education, ed.).
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR - Brazilian Administration Review*, 15(4), 1–28. <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119>
- Lei Complementar Estadual nº 785, de 27 de dezembro de 2021.* (2021). Cria o cargo de Auditor Estadual de Finanças Públicas no Quadro de Pessoal da Secretaria de Estado da Fazenda (SEF) e estabelece outras providências. [http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2021/785\\_2021\\_lei\\_complementar.html](http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2021/785_2021_lei_complementar.html)
- Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.* (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)
- Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.* (2009). Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)
- Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017.* (2017). Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e altera as Leis Complementares no 101, de 4 de maio de 2000, e no 156, de 28 de dezembro de 2016. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp159.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp159.htm)
- Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.* (2011). Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)
- Moreira, J. M. M., Ricarte, B. M. S., & Moreira, A. M. M. (2016). Reconhecimento e evidenciação do ativo imobilizado conforme as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – mudanças introduzidas pela prefeitura municipal de Fortaleza no balanço patrimonial de 2014. *Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Fortaleza, Brasil, 20.
- Mota, B. F., Diniz, J. A., & Santos, L. da C. (2017). A Estrutura Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 20(2), 293–313. [https://doi.org/10.21714/1984-3925\\_2017v20n2a7](https://doi.org/10.21714/1984-3925_2017v20n2a7)

- Neves, A. C. das, Diniz, J. A., & Martins, V. G. (2015). Determinantes socioeconômicos da transparência fiscal. *XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, (julho), 1–15.
- Oliveira, R., Silva, A., & Moraes, M. (2008). Transparência do Orçamento Governamental dos Países: um Estudo acerca da Associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. *Pensar Contábil*, 10(42), 5–11.
- Polzer, T., Gårseth-Nesbakk, L., & Adhikari, P. (2020). “Does your walk match your talk?” Analyzing IPSASs diffusion in developing and developed countries. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 117–139. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-03-2019-0071>
- Queiroz, D. B. de, Nobre, F. C., Silva, W. V. da, & Araújo, A. O. (2013). Transparência Dos Municípios Do Rio Grande Do Norte: Avaliação Da Relação Entre O Nível De Disclosure. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 1(2), 38–51. <https://doi.org/10.18405/recfin20130203>
- Reis, A. D. O., Ferreira, M. A. M., & Ferreira, M. A. S. (2015). Análise dos Fatores Determinantes da Transparência Orçamentária Pública em Nível Nacional. *Congresso UFSC de Controladoria e Contabilidade*. [www.congressosp.fipecafi.org](http://www.congressosp.fipecafi.org)
- Ribeiro, C. P. de P., & Zuccolotto, R. (2014). The hidden face of Leviathan: fiscal transparency in brazilian municipalities and its socioeconomic determinants and tax. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(1), 37–52. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v33i1.19619>
- Santana Junior, J. J. B. de Libonati, J. J., Vasconcelos, M. T. de C., & Slomski, V. (2009). Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 3(3), 62. <https://doi.org/10.17524/repec.v3i3.101>
- Sasso, M., Souza, F. G. de & Varela, P. S. (2019). *Adoption of National Standards from the convergence process to IPSAS in Brazilian state governments*.
- Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2022). Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Retirado em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>.
- Sellami, M. Y., & Gafsi, Y. (2017). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119–131. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>
- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (2019a). *Contas Anuais*. Retirado em: [https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta\\_finbra/finbra\\_list.jsf](https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf).
- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (2019b). *STN e Tribunais de Contas iniciam os trabalhos de cooperação*. Retirado de

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

Souza, K. R., & Kerbauy, M. T. M. (2017). Abordagem quanti-qualitativa: superação da dicotomia quantitativa-qualitativa na pesquisa em educação. *Educação e Filosofia*, 31(61), 21–44. <https://doi.org/10.14393/REVEDFIL.issn.0102-6801.v31n61a2017-p21a44>

Tejedo-Romero, F., & de Araujo, J. F. F. E. (2018). Determinants of Local Governments' Transparency in Times of Crisis: Evidence From Municipality-Level Panel Data. *Administration & Society*, 50(4), 527–554. <https://doi.org/10.1177/0095399715607288>

*Tesouro Nacional*. Manual De Contabilidade Aplicada Ao Setor Público (8ª ed.). Brasília, dez/2018. Recuperado em 06 junho, 2019, de [https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/20122018\\_CPU\\_MCASP\\_8\\_ed\\_-\\_publicacao\\_com\\_capa\\_2vs.pdf](https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/20122018_CPU_MCASP_8_ed_-_publicacao_com_capa_2vs.pdf).

*Tesouro Nacional*. Nova Contabilidade e Gestão Fscial: Modernização da Gestão Pública. Cartilha. Brasília, 2013. Recuperado em 06 julho, 2019, de [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:27788](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:27788).

*Tesouro Nacional*. Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Brasília, setembro/2015. Recuperado em 24 abril, 2019, de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais/2015/26>.

*Tesouro Nacional*. Portaria n° 548. Brasília, setembro/2015. Recuperado em 24 julho, 2019, de <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Portaria-STN-548-2015-PIPCP-assinada.pdf>.

Wright, G. A. (2013). *Análise Dos Fatores Determinantes Da Transparência Fiscal Ativa Nos Municípios Brasileiros*. Dissertação de Mestrado, 124. Retirado de: <file:///C:/Users/User/Downloads/fvm939e.pdf>

Zuccolotto, R. (2014). *Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido: evidências nos estados brasileiros*. Tese Apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Como Parte dos Requisitos para Obtenção do Grau de Doutor em Ciências.

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

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

- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2017). Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros. *Organizações & Sociedade*, 24(82), 390–411. <https://doi.org/10.1590/1984-9240822>
- Zuccolotto, R., Riccio, E. L., & Sakata, M. C. G. (2014). Characteristics of scientific production on governmental transparency. *International Journal of Auditing Technology*, 2(2), 134. <https://doi.org/10.1504/IJAUDIT.2014.066234>

*Submetido:* 28/09/2021

*Aceito:* 09/08/2022