

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Disclosure of provisions, contingent assets and liabilities in local governments of brazilian capitals: analysis from the perspective of institutional theory

Blênio Cezar Severo Peixe¹
Universidade Federal do Paraná – UFPR
bleniocsp@gmail.com

Joselita Anunciação Santos¹
Universidade Federal do Paraná – UFPR
joselita26santos12@gmail.com

Resumo: A pesquisa tem por objetivo analisar quais municípios das capitais brasileiras estão adotando a institucionalização da norma NBCTSP 3 com a evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes sob a ótica da Teoria Institucional. Para atingir esse propósito, usou-se uma amostra não aleatória e intencional, composta pelos 26 municípios das capitais brasileiras para a coleta de dados. Fez-se um estudo descritivo de abordagem quantitativa, em que se avaliaram as notas explicativas dos municípios das capitais no período de 2014 a 2019, o conteúdo do Balanço Orçamentário e Patrimonial e as demonstrações contábeis obrigatórias estabelecidas pela Lei 4.320/64. Aplicou-se a regressão logística por meio da verificação da relação existente entre a edição da norma e as variáveis definidas na metodologia: receita orçamentária per capita, receitas próprias per capita, tamanho do ativo, transferências recebidas e endividamento. Os estudos evidenciaram que houve avanços na implantação da NBC TSP 03 nas prefeituras das capitais analisadas no período citado, contudo, não foi possível constatar a institucionalização conjunta entre essas organizações. As prefeituras das cidades do Rio de Janeiro e de Salvador declararam tê-

¹ Universidade Federal do Paraná — Centro – CEP 80060-000 – Curitiba (PR) – 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.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

la implementado na prática, porém, nas demonstrações contábeis analisadas, a capital baiana não destacou quais critérios utilizou para reconhecer, evidenciar e mensurar tais itens. Esses achados confirmaram os estudos de França et al. (2016) e de Nascimento et al. (2019), sobre a incipiência da evidenciação das informações patrimoniais. Conclui-se que os critérios de reconhecimento das provisões, ativos e passivos contingentes, mesmo depois da edição da NBCS TSP 03, ainda têm sido baseados em aspectos subjetivos, contrariando a boa prática contábil e a institucionalização da norma, prejudicando, assim, o adequado processo decisório envolvendo esses valores.

Palavras-chave – Evidenciação de provisão de ativos e passivos contingentes; Teoria institucional; Padrões contábeis internacionais; Governos locais das capitais brasileiras.

Abstract: The research aims to analyze which municipalities in Brazilian capitals are adopting the institutionalization of NBCTSP 3 standards with the disclosure of provisions, assets and contingent liabilities from the perspective of Institutional Theory. To achieve this purpose, a non-random and intentional sample was used, consisting of 26 municipalities in Brazilian capitals for data collection. A descriptive study with a quantitative approach was configured, in which the explanatory notes of the municipalities of the capitals in the period from 2014 to 2019, the content of the Budget and Asset Balance and the mandatory accounting statements established by Law 4.320/64 were evaluated. Logistic regression was applied by verifying the existing relationship between the publication of the norm and the variables defined in the methodology, namely: budget revenue per capita, own revenue per capita, size of assets, transfers received and indebtedness. The study findings showed that there were advances in the implementation of NBC TSP 03 in the city halls of the capitals analyzed in the above-delimited period, however, it was not possible to verify the joint institutionalization within these entities. The city halls of the cities of Rio de Janeiro and Salvador declared that they had implemented it in practice; however, in the analyzed financial statements, the capital of Bahia did not highlight which criteria were used to recognize, demonstrate and measure such items. These findings corroborate studies by França et al. (2016) and Nascimento et al. (2019), on the incipient disclosure of equity information. It is concluded that the criteria for recognizing provisions, assets and contingent liabilities, even after the issue of NBCS TSP 03, have still been based on subjective aspects, contrary to good accounting practice and the institutionalization of the rule, thus harming the appropriate decision-making process involving these values.

Keywords – Disclosure provisions for contingent assets and liabilities; Institutional theory; International accounting standards; Local governments of Brazilian capitals.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Introdução

O movimento de convergência da contabilidade aos padrões internacionais avançou para a esfera da contabilidade pública. Nesse cenário, destaca-se a atuação da Federação Internacional de Contadores (IFAC), organização responsável pelo projeto de padronização da contabilidade internacional por meio do estabelecimento de normas aplicadas ao setor público, denominadas *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS (Galera & Bolívar, 2007; Lima & Lima, 2019). Os principais objetivos da adoção dessas normas são: a padronização contábil; a comparabilidade; a melhoria da confiabilidade; e a transparência das contas públicas (Albuquerque & Bizerra, 2011; Bellanca & Vandernoot, 2014; Amorim & Marques, 2019).

O Brasil vem seguindo essa tendência, visando à modernização e ao aperfeiçoamento da gestão pública voltada para a adequada evidenciação do patrimônio público e o resgate de procedimentos contábeis suportados por conceitos e princípios. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem empreendido esforços fundamentados em três diretrizes: (1) a promoção do desenvolvimento conceitual; (2) o fortalecimento institucional da Contabilidade Aplicada ao Setor Público; e (3) a convergência às normas internacionais de Contabilidade (Lima, Santana, & Guedes, 2009; Lima & Lima, 2019). 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 IPSAS (Xavier & Silva, 2012; Lima & Lima, 2019).

Desde então, o processo de adoção dessas normas vem avançando e, em 2016, foram editadas normas brasileiras baseadas nas IPSAS. Nessas normas, a princípio, buscou-se a harmonização e, posteriormente, a tradução delas, as quais foram denominadas de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Gama & Rodrigues, 2017; Lima, 2018; Lima & Lima, 2019).

Em relação às normas aplicadas ao setor público, a questão das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes apresentados na NBC TSP 03, publicada pelo CFC, em 28 de outubro de 2016, recebe destaque nas discussões (Prado & Paiva, 2017; Nascimento, Almeida, & Viotto, 2019). Essa norma define e identifica as circunstâncias pelas quais os ativos contingentes, passivos contingentes e provisões

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

devem ser reconhecidos, assim como a sua forma de mensuração e sua evidenciação nas demonstrações patrimoniais e nas notas explicativas do Setor Público brasileiro. Isso de tal modo que os usuários possam entender sua natureza, seus valores e seu vencimento.

O processo de convergência aos padrões contábeis instituiu uma nova formatação das demonstrações contábeis com o objetivo de promover mais transparência a partir da sua harmonização, buscando uma garantia da consolidação das contas públicas nas três esferas de governo. Entretanto, a adaptação e legitimação de uma nova forma de contabilidade pode tornar-se um processo lento no âmbito das organizações governamentais (Costa, Sprenger, & Kronbauer, 2019).

Para grande parte dos municípios brasileiros, a adoção de um novo padrão de Contabilidade Aplicada ao Setor Público representa um grande desafio, tendo em vista, a carência de profissionais preparados e a precariedade da estrutura organizacional (Ravanello, Marcuzzo, & Frey, 2015; Lima & Lima, 2019). Notou-se que não há evidenciação contábil de provisões e passivos contingentes decorrentes de demandas judiciais contra a União (Lima, Boente, & Barros, 2019) e informações sobre os ativos e os passivos contingentes nas contas de controle e notas explicativas (Lemos, Lemos, Gama, & Caliman, 2018).

Nascimento, Almeida e Viotto (2019), mensuraram 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 e que, nos governos locais, a adoção de procedimentos inovadores pode ser restrita devido à capacidade financeira e administrativa municipal (Lopes, Sedyama, Leroy, & Bernardo, 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 os procedimentos impostos a essas organizações (França, Nossa, Monte-mor, & Teixeira, 2016).

O presente estudo levanta o seguinte problema de pesquisa: quais municípios das capitais brasileiras institucionalizaram as normas NBC TSP 03 com a evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras? A pesquisa justifica-se pela necessidade de ampliar o conhecimento sobre a evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos demonstrativos contábeis do setor público dos municípios. Ao avançar nesse entendimento, permite

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

entender as pressões normativas que podem influenciar na padronização da evidenciação das demonstrações dos municípios das capitais brasileiras dessa prática.

Vale destacar que a padronização da convergência brasileira se encontra em nível inicial (Nascimento, Almeida & Viotto, 2019), baseando-se na questão da transparência dos entes públicos que estão mais propensos a responder às pressões institucionais – particularmente legais e regulatórias (Scott, 2014). A pesquisa contribui para 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 a evidenciação de informações contábeis.

Muitas pesquisas – França, Nossa, Monte-mor e Teixeira (2016); Almeida-Santos e Scarpin (2013); Martani, Nastiti e Wicaksono (2014); Cruz, Ferreira, Silva e Macedo (2012); Zonatto, Santos, Rodrigues Júnior e Bezerra (2011); Cruz e Lima (2010); Nunes, Teixeira, Nossa e Galdi (2010); Murcia e Santos (2009); Piancastelli e Boueri (2008); Laswad, Fisher e Oyelere (2005); Robbins e Austin (1986) – destacaram importante lacuna de pesquisa sugerida para continuar os estudos, do ponto de vista acadêmico e de boas práticas. No entanto, vale ressaltar que esses estudos foram realizados antes da implementação das NBC TSPs. Em contrapartida, este estudo diferenciou-se dos demais, porque trouxe uma análise histórica do impacto desse processo das práticas implementadas nos demonstrativos contábeis das prefeituras das capitais brasileiras antes e após a edição da NBC TSP 03.

O desenho metodológico do estudo materializou-se por meio do levantamento de informações colhidas em *sites* das prefeituras dos governos locais das capitais brasileiras, sendo analisadas as demonstrações contábeis estabelecidas pela Lei 4320/64, os Balanços Orçamentários e Patrimoniais, bem como as notas explicativas de cada ente federado estudado no período de 2014 a 2019. Por meio de abordagem descritivo-quantitativa, a pesquisa analisou os demonstrativos que evidenciaram o reconhecimento de itens patrimoniais das variáveis: receita orçamentária *per capita*, receitas próprias *per capita*, tamanho do ativo, transferências recebidas e endividamento.

Marco Teórico

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Teoria Institucional e Governos Locais

As organizações estão inseridas em ambientes que indicam como devem atuar e qual conjunto de regras devem observar, incluindo aspectos legais e condições econômicas (Costa, Sprenger, & Kronbauer, 2019). Um estímulo ambiental pode conduzir uma determinada organização a implementar uma regra, uma prática amplamente aceita ou um procedimento contábil, por exemplo, para se legitimar junto aos *stakeholders* (Mättö & Sippola, 2016).

Os governos locais, no campo organizacional, podem observar melhores práticas ou recomendações vindas de atores com mais poder para legitimar boas práticas segundo suas demandas, e as determinações divulgadas pela Secretaria do Tesouro Nacional têm potencial relevância nesse campo (Azevedo, Aquino, Cavalmoretti, & Lino, 2019). Nesse contexto, a preocupação com a legitimidade direciona esses entes à adoção de práticas contábeis seguidas por outras organizações. Dessa maneira, ocorre a homogeneização das organizações (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977). Quando a transformação é imposta por um regulador, as organizações adotam práticas de forma protocolar para se legitimar ou por temerem penalizações (Meyer & Rowan, 1977). Entretanto, mesmo quando inseridas em um mesmo campo organizacional, nem todas vivenciam os processos institucionais da mesma forma (Scott, 2014).

A visão ora descrita é oferecida pela Teoria Institucional Sociológica, em que o arcabouço teórico tem como objetivo principal a mudança organizacional e mais legitimidade, não o melhor desempenho substantivo. Percebe-se a adaptação organizacional às características internas, a fim de se juntar às expectativas das principais partes interessadas em seu ambiente, com o tempo, surgem normas e regras que limitam os arranjos de gestão considerados aceitáveis. As organizações do mesmo campo tendem a homogeneizar 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 si. Esse processo chama-se isomorfismo, o qual tem sido utilizado para investigar as questões das mudanças corporativas, classificando-se em três tipos: isomorfismo coercitivo; isomorfismo mimético; e isomorfismo normativo.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Segundo Lima e Lima (2019), na perspectiva do isomorfismo coercitivo, as organizações recebem influências e pressões para adotar práticas que são consideradas adequadas. Sendo assim, trata-se do resultado das pressões formais e informais das quais uma organização é dependente, e as fontes de coerção incluem as regulamentações governamentais, pressões sociais, culturais e políticas exercidas sobre tal conjuntura (DiMaggio & Powell, 1983). Esse tipo de isomorfismo vem 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, seja por dependência legal, hierárquica ou de recursos. No Brasil, observam-se pressões do governo central sobre os governos regionais e locais. Adicionalmente, as normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público são diligentes pelos organismos públicos, como resultado de uma imposição legal e não propriamente por voluntarismo (Dagostim, 2016).

O isomorfismo mimético corresponde a um processo de homogeneização que se caracteriza pela tendência à reprodução de práticas de sucesso de outras corporações, uma vez que há atributos de incertezas que estão sobre 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 modelar-se às outras (DiMaggio & Powell, 1983).

O isomorfismo normativo, por sua vez, compreende o processo de profissionalização dos agentes da organização pela busca coletiva dos membros, a fim de definir as condições e os métodos de seu trabalho. Dessa maneira, esses podem controlar “a produção de produtores” e estabelecer uma base cognitiva e uma legitimação para sua autonomia ocupacional (DiMaggio & Powell, 1983).

Sob a ótica da Teoria Institucional, a pesquisa de Brusca, Gomes-Villegas & Montesinos (2016) assinala que a adoção das IPSAS tem ocorrido principalmente por isomorfismo mimético, com alguns componentes do isomorfismo normativo. Segundo Lima e Lima (2019), embora a própria Secretaria de Tesouro Nacional (STN) não tenha estimado os custos e os benefícios da reforma, há uma percepção geral de que a relação de custo-benefício do processo de convergência é boa. Na visão de Goddard, *et al.* (2016), os conceitos de legitimidade e o isomorfismo são úteis à compreensão do processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público em diversos países. Isso porque a necessidade de atualização e

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

de modernização para se adaptar ao ambiente agrega-se à complexidade e à disparidade do setor público, gerando a elaboração de padrões contábeis adequados (García, 2014). Para Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016), parte da literatura aponta que a adoção das IPSAS está mais relacionada às questões de legitimidade que às de eficiência.

Para alcançar o objetivo deste estudo, abordou-se a nova vertente sociológica institucional, baseada no isomorfismo coercitivo e no processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1996). Entende-se que ambos são capazes de auxiliar o entendimento do leitor por meio do processo de mudanças institucionais, baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade, oriundas do processo de convergência às IPSAS.

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 se oficializem em seu ambiente e até mesmo na sociedade, buscando uma inserção social (Scott, 1987). No entanto, o processo de institucionalização das IPSAS representa uma etapa intensa 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:

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

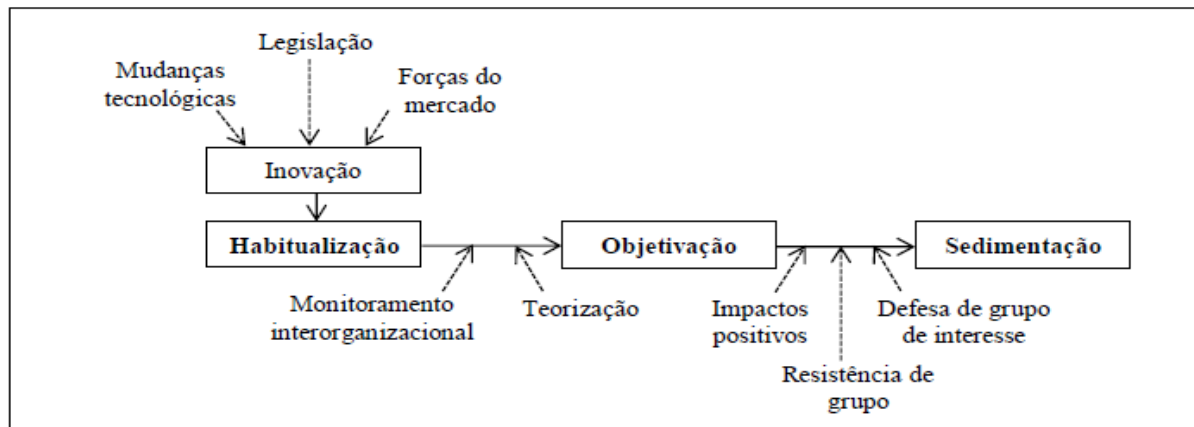


Figura 1. Esquema para a implantação de um novo padrão.

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, verificam-se três estágios: habitualização, objetificação e sedimentação. No processo de habitualização (pré-institucionalização), desenvolvem-se novas técnicas no intuito de suavizar 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 organização, 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 validadas na cultura da organização. Com capacidade total de sobrevivência e para que os resultados da implantação da estrutura sejam alcançados, esse processo constrói-se por meio da promoção e da baixa resistência dos indivíduos inseridos na organização (Tolbert & Zucker, 1999).

Nesse contexto, a institucionalização refere-se ao processo por meio do qual os componentes de estrutura formal tornam-se amplamente aceitos, adequados e necessários, servindo para as organizações

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

se legitimarem, ou seja, trata-se de um processo de mudança social (Tolbert & Zucker, 1983), embora o processo de implantação da nova técnica represente uma etapa intensa de adaptações às inovações presentes nas regras e nas rotinas. Portanto, é preciso analisar quais caminhos serão percorridos até a institucionalização total de um novo paradigma contábil (Barboza, 2017).

A sedimentação das normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público requer um enorme progresso, e esforços devem ser realizados para compensar o atraso, em relação à contabilidade do setor privado dos pontos de discussão, que devem exigir consenso nos próximos anos (García, 2014). Para esse autor, os principais desafios enfrentados pela Administração Pública nesses processos podem ser divididos em três grandes grupos: padronização e convergência contábil; consolidação das demonstrações contábeis; e indicadores de gestão e das informações adicionais para facilitar a evidenciação.

As mudanças institucionais no contexto da administração pública têm a finalidade de aprimorar a transparência, a *accountability* e a comparabilidade das demonstrações contábeis. No entanto, não é possível apontar que, no cenário brasileiro, tais mudanças estão sendo executadas corretamente pelos entes da Federação (Sasso, 2017).

Evidenciação das Provisões, Ativos e Passivos Contingentes no Setor Público dos Governos Locais

A Teoria da Contabilidade possibilita a padronização dos procedimentos contábeis, constituindo-se, assim, um meio para que se possa compreender, analisar e comparar a informação (Lima, Santana, & Guedes, 2009; Lima, 2018). 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 diversos países, como resultado da 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 organização e suas mutações, refletindo o ciclo da administração pública, tendo como propósito a evidenciação das informações necessárias à tomada de decisões, a prestação de contas e a

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

instrumentalização do controle social (Conselho Federal de Contabilidade, 2008; Lima, 2018; Raminho & Colares, 2016).

Nesse cenário, a evidenciação está diretamente ligada aos objetivos da Contabilidade Aplicadas ao Setor Público 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 organização úteis aos usuários das demonstrações contábeis. As demonstrações são entendidas como sendo aquelas que, de alguma forma, influenciam na tomada de decisões da organização e no acompanhamento da evolução patrimonial, permitindo o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências com relação ao futuro (Graciliano & Fialho, 2013).

O caráter compulsório da evidenciação 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 STN – enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal – edite normativas, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional. Isso posto, ele objetiva elaborar e publicar demonstrações contábeis consolidadas, segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CFC, 2008), o qual 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, esse órgão deu início à publicação das primeiras NBCASP, visando ao fortalecimento da uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional. Além disso, cumpre os aspectos legais e formais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público brasileiro, refletindo a essência das transações governamentais e o seu impacto no patrimônio (Castro, 2016; Lima, Santana & Guedes, 2009; Lima & Lima, 2019).

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 à evidenciação, à mensuração e ao reconhecimento das provisões, dos ativos e dos passivos contingentes, o divisor da normatização foi a edição da NBC TSP 03. Essa edição representou uma mudança de paradigma na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com destaque às conceituações sobre aqueles itens

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

patrimoniais, estabelecendo a forma para o reconhecimento dos fenômenos abordados, o momento de mensuração, dentre outros aspectos (Nascimento, Almeida & Viotto, 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. Isso porque afetam o patrimônio, no caso das provisões, ou podem vir a afetá-lo, no caso dos ativos e passivos contingentes (Nascimento, Almeida & Viotto, 2019).

Em relação à evidenciação das provisões, dos ativos e dos passivos contingentes, o estudo de Azevedo *et al.* (2019) destaca que os governos locais têm motivações para se adequar às pressões institucionais que emergem da atuação das organizações públicas. Exemplo disso é a STN tipicamente orientada pela regulação fiscal e financeira, mas é influenciada pelas práticas profundamente enraizadas à administração pública.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Procedimentos Metodológicos

Os procedimentos metodológicos procuraram atender à problemática explicitada na questão de pesquisa, pontuaram o caminho da pesquisa desde a coletados de dados, análise e interpretação. A tipologia da pesquisa, foi agrupada em três categorias: descritiva quanto aos objetivos; documental e bibliográfica, quanto aos procedimentos; e, quantitativa quanto à abordagem do problema.

A amostra configurou-se não aleatória, intencional e composta pelos 26 municípios das capitais brasileiras. Na identificação dos dados coletados, analisou-se a relação do processo de institucionalização da NBC TSP 03, tendo como objetivo analisar quais municípios das capitais brasileiras institucionalizaram as normas NBC TSP 03 com a evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras. Nesse contexto, a pesquisa foi realizada por meio do conjunto de informações colhidas nos *sites* das prefeituras dos governos locais das capitais brasileiras, sendo analisadas duas demonstrações contábeis estabelecidas pela Lei 4320/64 – Balanço Orçamentário e Balanço Patrimonial –, bem como as notas explicativas às demonstrações contábeis de cada ente federado no período de 2014 a 2019. Na sequência, vale destacar que as 6 variáveis foram descritas e definidas na Tabela 1, como: siglas, proxy, relação com a evidenciação, fundamentação por meio dos autores para definir a base teórica do estudo e fontes de dados.

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, Nossa, Monte-mor e Teixeira (2016), como se pode conferir na Tabela 1.

**Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais
brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional**

Tabela 1.

Descrições das Variáveis de Pesquisa

Financeiras	Variáveis	Sigla	Proxy	Relação com a evidenciação	Fundamentação	Fonte dos dados
Financeiras	Receitas Orçamentárias <i>per capita</i>	ROpc	Receita orçamentária de cada município (ln)	+	Cruz <i>et al.</i> (2012), Martani, Nastiti, & Wicaksono (2014).	BO
Financeiras	Receitas Próprias <i>per capita</i>	RPpc	Receitas arrecadadas (ln)	+	Laswad <i>et al.</i> (2005), Robbins e Austin (1986), Almeida-Santos e Scarpin (2013), França <i>et al.</i> (2016).	BO
Financeiras	Tamanho do Ativo <i>per capita</i>	TamAtpc	Log do Ativo Total	+	Murcia e Santos (2009), Cruz e Lima (2010), Nunes <i>et al.</i> (2010)	BP
Financeiras	Transferências Recebidas	TransRec	Transferências federais e estaduais para cada município(ln)	+	Robbins e Austin (1986), Piancastelli e Boueri (2008)	BP
Financeiras	Endividamento	Endv	(passivo oneroso/ativo total) x100	+	Zonatto <i>et al.</i> (2011), Robbins e Austin (1986), França <i>et al.</i> (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). Adaptado de “Evidenciação das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal”, de França, Nossa, Monte-mor e Teixeira (2016), *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis*.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Variável Dependente

A variável dependente do 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 evidenciação das informações relativas aos ativos contingentes, passivos contingentes e provisões no âmbito das organizações públicas (Meneses & Peter, 2012; França *et al.* 2016).

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), Meneses e Peter (2012), Martani, Nastiti e Wicaksono (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 evidenciação, na 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 a evidenciação dos itens patrimoniais.

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 cada ente federado. A partir dos resultados apurados, foi estabelecido um *ranking* das organizações públicas que mais evidenciaram e divulgaram Provisões e Ativos e Passivos Contingentes, após a edição da NBC TSP 03 em cada um dos seis anos estudados.

Finalmente, para analisar o processo de institucionalização relacionado 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

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

financeiros, a amostra foi dividida em duas partes: três exercícios anteriores à edição da NBC TSP 03; e três exercícios posteriores.

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, propôs-se solucionar a questão de pesquisa, alinhada ao objetivo do estudo, de forma que a análise dos dados seja aceita ou rejeitada (Richardson, 2017). Diante disso, formula-se:

H_0 - Há uma relação entre o processo de institucionalização da NBC TSP 03 e a evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras.

Sendo assim, foram definidas variáveis escolhidas do escopo da pesquisa por meio da consulta às informações do Portal da Transparência dos respectivos das 26 capitais estudadas. Para analisar a relação entre as variáveis, aplicando as técnicas de correlação e de regressão logística, utilizou-se o programa *Stata 16* para tratamentos dos dados e o Excel.

Modelo de Regressão

Para o tratamento dos dados coletados, foi realizada uma análise quantitativa, utilizando o conceito de regressão logística. O modelo econométrico utilizado no estudo para processo de institucionalização da NBC TSP 03, que foi feito com base nos resultados da relação das variáveis independentes e na NBC TSP 03 variável dependente, a partir de estudos anteriores, é apresentado na Equação 1:

$$NBCTSp03i,t = \beta_0 + \beta_1ROi,t + \beta_2RPI,t + \beta_3TRI,t + \beta_4TAi,t + \beta_5Endividi,t + \varepsilon_i, \quad (\text{Equação 1})$$

Onde:

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

- a) NBC TSP 03= Edição da NBCT SP03
- b) β_0 = intercepto da equação
- c) RO= Receita Orçamentária
- d) RP=Receita Própria
- e) TR=Transferências recebidas
- f) TA= Tamanho do Ativo
- g) Endivid= Endividamento
- h) 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 o município da capital apresenta a institucionalização da norma, e valor 0 (zero), caso contrário. Essa característica da variável dependente permite a utilização do modelo *logit*.

A pesquisa dispõe de informações sobre as 26 capitais brasileiras ao longo de seis anos. Portanto, é possível estimar por meio de dados em painel. A utilização dessa técnica permite o controle de características individuais que podem modificar-se ao longo do tempo. Além disso, permite controlar a heterogeneidade (Andrade & Tiryaki, 2019),—como também: são mais adequados para examinar a dinâmica da mudança; detectam e medem melhor os efeitos que simplesmente não podem ser observados em um corte transversal puro ou uma série temporal pura; e possibilitam 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).

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Dados em Painel

Em relação ao modelo dados em painel, este é capaz de analisar simultaneamente diversas informações em vários períodos (Fávero & Belfiore, 2014)- Principal vantagem é a possibilidade do controle de características individuais que podem modificar-se ao longo do tempo, ou seja, permite controlar a presença de heterogeneidade individual (Andrade & Tiryaki, 2019). A escolha desse modelo está intrinsecamente ligada às 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, em 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 às 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) a partir da seguinte equação 2:

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

De acordo com essa equação, os resultados da estimativa indicam em que medida há 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 utilizam-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 & Tiryaki, 2019).

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

O modelo de estimação de efeito aleatórios, chamado de *between effects*, é descrito por Andrade & Tiriyaki (2019) a partir da seguinte equação 3:

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

Onde:

- a) y_{it} é a variável dependente unidade i , no período t ;
- b) x_{it} é o vetor de $1 \times k$ das observações das variáveis explicativas para a unidade i , no período t ;
- c) α é o intercepto;
- d) $\varepsilon_{i,t}$ 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 a um ou mais regressores (Gujarati & Porter, 2011).

Análise dos Resultados

Esta seção analisa e discute os resultados encontrados, bem como as avaliações da exposição das estatísticas descritivas, a análise econométrica e o teste de hipótese. Dessa forma, foram realizadas investigações nas Demonstrações Contábeis das 26 capitais brasileiras, considerando o período de 2014 a 2019, Tabela 2. Em outubro de 2016, houve a edição da NBCT SP 03. Essa normativa trata da divulgação, do reconhecimento e a evidenciação dos ativos contingentes, passivos contingentes e provisões.

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. Considerando esses aspectos, o estudo limitou-se a verificar a implementação da NBC TSP 03 nos governos locais das capitais brasileiras.

Percebeu-se que, depois da edição das normas da STN, os governos locais elevaram a evidenciação das provisões e melhoraram o seu processo de prestação de contas por meio dos portais de transparência. No entanto, a análise documental permite concluir que a evidenciação dos ativos contingentes e passivos contingentes ainda está no início. 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. Para França *et al.* (2016), há uma baixa evidenciação em notas explicativas dos passivos contingentes por parte dos municípios 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 entre 2014 e 2017.

**Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais
brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional**

Tabela 2.
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

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

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= processo não iniciado; x= as notas explicativas não foram disponibilizadas nos portais de transparência.

A adoção total dessa norma tem tido avanços na implantação do regime de competência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público brasileiro. Ademais, essa mudança de paradigma na contabilidade encontra-se em fase de transição (Sasso, 2017; Lemos *et al.*, 2018; 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

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

institucionalização da norma. Em outros, como em Belém, Boa Vista, Goiânia, João Pessoa, Maceió, Macapá, Natal, Rio Branco e Vitória, a situação é ainda mais incipiente, pois a não disponibilização das notas explicativas nos respectivos portais impossibilitou a realização de inferências dessas capitais.

O Rio de Janeiro apresentou uma implementação total no último ano analisado. São Paulo informou o processo de implantação ainda não foi iniciado. Salvador destacou uma sedimentação total, no entanto, ao analisar as notas explicativas, o município não revelou quais critérios utilizou para reconhecer, mensurar e evidenciar os itens patrimoniais do objeto desta pesquisa, fator primordial para a efetivação da evidenciação. O cenário é preocupante, pois revela a baixíssima adoção da NBC TSP 03 pelos municípios das capitais que simplesmente fizeram o 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 evidenciação. 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 demonstrações contábeis em seus portais, passaram a realizar a evidenciação de forma mais transparente, como foi o caso das prefeituras de Manaus, Salvador, São Luís, Porto Alegre e Florianópolis.

No que se refere às estatísticas descritivas e às avaliações preliminares, esta seção se encarrega de apresentá-las conforme as variáveis mencionadas na Tabela 3.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Tabela 3.

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Nota: A variável *dummy* tempo foi omitida.

A estatística descritiva básica tem como objetivo qualificar e sintetizar 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 3. 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 das demonstrações contábeis das 26 capitais brasileiras. O Distrito Federal foi excluído da pesquisa por apresentar características de ente estadual. A estatística descritiva evidenciada na Tabela 3 corresponde aos seis exercícios analisados (de 2014 a 2019).

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 4. Destacam-se os valores considerando os valores gerais e a estimação para efeitos fixos (*within*) e efeitos aleatórios (*between*). O comparativo permitiu inferir que os valores gerais estão mais próximos da estimação para efeitos aleatórios.

**Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais
brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional**

Tabela 4.

Estadísticas 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 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 pelos autores (2021).

As tabelas 5 e 6 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 causem problemas ao modelo especificado (Andrade & Tiryaki, 2019).

**Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais
brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional**

Tabela 5.

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

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.

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 6.

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

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.

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 se apresentaram bastante elevadas: Receita Arrecadada X Ativo Total; Receita Arrecadada X Transferências Recebidas;

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

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.

A matriz de correlação de Spearman da Tabela 6, 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.

Análise Econométrica 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, tomou-se o modelo econométrico de institucionalização da NBC TSP 03 sobre a evidenciação 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 (um) quando o ente municipal tiver implementado, e 0 (zero), em caso contrário. Considera-se ideal, nesse caso, a utilização do modelo *logit*, devido ao modelo possuir vantagens em relação ao modelo *probit*, dentre as quais, destaca-se a distribuição logística (Greene, 2007; Cabral, 2013). Na Tabela 7, encontra-se a estimação do modelo.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Tabela 7.

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

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.

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 avaliadas como altamente colineares. Além disso, não apresentaram significância estatística para o modelo, conforme apresentado na Tabela 8.

Tabela 8.

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 pelos autores (2021).

Foi realizada uma nova estimação com o objetivo de eliminar os problemas de multicolinearidade identificados na Tabela 9. Para isso, empregou-se a técnica *stepwise*, que, nesse caso, exclui variáveis do modelo resultado do teste VIF, e o novo modelo de regressão logística é apresentado na Tabela 10.

Tabela 9.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

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 pelos autores (2021)

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*, podem ser conferidos na Tabela 10:

Tabela 10.

Estimação – Técnica *stepwise* e teste VIF

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

Log likelihood=6.5032114

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

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.

O pseudo R² avalia o poder explanatório do modelo, ou seja, 36,17 % da evidenciação depois do processo de institucionalização da NBC TSP 03 é explicada 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 a evidenciação depois do processo de institucionalização das NBC TSP 03 – possibilitam uma análise mais robusta dos resultados. Das variáveis que compõem o modelo,

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

nenhuma foi estatisticamente significativa. Os resultados ratificam os trabalhos encontrados na literatura por 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). Esses 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, também corroboram os achados de Nascimento, Almeida e Viotto (2019). A análise conjunta sinaliza que o processo lento de institucionalização do regime de competência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público impacta a evidenciação de diversos itens patrimoniais, conforme identificado por França *et al.* (2016). Como 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 nos governos locais das capitais.

Os achados da pesquisa reduzem 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, apesar das evidências de que, no presente momento, as informações contábeis não estão proporcionando mais eficiência às atividades. Acredita-se que ainda é cedo para concluir que as mudanças

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

não proporcionaram, de fato, benefícios à administração pública brasileira, haja vista que o modelo se encontra em fase de implantação (Sasso, 2017).

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 ao termo de erro. Ademais, os efeitos individuais e os efeitos temporais que fazem parte do termo de erro, U_{it} , podem ser correlacionados às variáveis explicativas (Andrade & Tiryaki, 2019).

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

Tabela 11.

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_1 ; obtained from xtreg
 B=inconsistent under H_1 , efficient under H_0 ; obtained from xtreg
 Test H_0 : difference in coefficients not systematic
 $Chi2(3) = (b-B) * [(V_b-V_B)^{-1}] (b-B)$
 = 0.84
 Prob>chi2=0.83595

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

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. Isto posto, o modelo de efeitos aleatórios é o ideal para o

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

estudo. O teste de efeitos aleatórios mostrou-se mais adequado. A Tabela 12 mostra os resultados da regressão por meio dessa técnica:

Tabela 12.

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: $\chi^2(01) = 128,20$		Prob>= $\chi^2=0,000$		R ² 0,3692	

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

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.

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), segundo Andrade e Tiryaki (2019). Depois da estimação do modelo, verifica se está ajustado. O teste de *Rho* na Tabela 12 apresentou um alto valor, indicando a robustez do modelo. Além disso, o valor de $\text{prob}>\chi^2$ 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 significante; e tais evidências levam à rejeição da hipótese do estudo, ou seja, à não aceitação de H_0 . O processo de institucionalização da NBC TSP 03 sob a ótica da teoria institucional está relacionado à evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais dos municípios das capitais brasileiras.

Os fundamentos da Teoria Institucional ressaltam que o processo de institucionalização de um procedimento contábil se faz total quando a prática se torna uma regra amplamente aceita (Tolbert &

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

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 política administrativa (Santos & Peixe, 2020; Lopes *et al.*, 2018; Lemos *et al.*, 2018; Sasso, 2017).

Partindo da análise dos relatórios de gestão das demonstrações 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 evidenciação desses itens patrimoniais;
- (b) A maioria das capitais ainda não possui um processo de divulgação adequado, pois não disponibilizou em seus portais as demonstrações contábeis obrigatórias, 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 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) A evidenciação 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 por Tolbert e Zucker (1996), a implementação da NBC TSP 03 não foi totalmente institucionalizada nas capitais brasileiras;

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

(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.

Sinalizaram França *et al.* (2016) que, em seu estudo, há a possibilidade de evidenciação 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 organizações, com o intuito de compreender quais fatores podem interferir no processo de institucionalização da NBC TSP 03 e, conseqüentemente, na evidenciação das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes.

Salienta-se, ainda, 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 dos municípios das capitais brasileiras devem ser institucionalizadas para a verificação a partir de 2021. No entanto, muitos municípios ainda não disponibilizaram os dados referentes a 2020, considerando as circunstâncias provocadas pela pandemia da COVID-19, que podem impactar a etapa de implantação em determinadas regiões do país, conforme a Tabela 12 apresentada.

A análise do reconhecimento das provisões no balanço patrimonial e a evidenciação dos ativos e passivos contingentes destas provisões – ainda que a probabilidade de entrada ou saída de recursos seja registrada nas Notas Explicativas – são cruciais à Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Isso porque 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.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Esse cenário ocasiona a ausência da evidenciação e o não reconhecimento de itens patrimoniais, fato que pode prejudicar a consistência das informações disponíveis 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, uma vez que a evidenciação delas contribui para a efetivação do controle nos governos locais (Almeida-Santos & Scarpin, 2013).

Os achados da pesquisa 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 das provisões, ativos e passivos contingentes, ainda, são pautados em aspectos subjetivos. A pesquisa também constata a necessidade de mais fiscalização por parte dos órgãos de controle. Dessa forma, visa à garantia da geração de informações contábeis fidedignas, facilitando o processo de *accountability* e permitindo uma gestão pública mais dinâmica e transparente. Entretanto, o processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público brasileiro aos novos padrões ainda se encontra em seu estágio inicial (Lima & Lima, 2019).

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

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 e a evidenciação das provisões nos balanços patrimoniais e dos passivos contingentes e ativos contingentes em notas explicativas. Assim, a pesquisa teve por objetivo analisar quais municípios das capitais brasileiras adotaram essa institucionalização sob a ótica da Teoria Institucional.

Nesse sentido, os procedimentos metodológicos consistiram em efetuar o levantamento da base teórica, análise documental e a aplicação de modelos econométricos de testes e a regressão logística para dados em painel por meio da associação da variável dependente NBC TSP 03 (implantação da norma) e as variáveis independentes, as variáveis Receitas Próprias, o Tamanho do Ativo e o Endividamento.

Os registros das provisões elevaram-se significativamente depois da edição da NBC TSP 03, considerando a média percentual nos anos analisados, obtiveram-se: 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 insignificante. O Rio de Janeiro foi o único município que realizou a evidenciação de todos estes itens patrimoniais, entretanto, esse fato só ocorreu no exercício de 2019. No exercício de 2018, o município não evidenciou valores relativos aos ativos contingentes e, nos outros exercícios, esse ente, assim como os demais municípios pesquisados, 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 diversos municípios das capitais não disponibilizaram suas demonstrações contábeis nos portais de transparência. Os casos mais emblemáticos foram os das prefeituras das cidades 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 da evidenciação e a consistência das demonstrações contábeis no setor público municipal estudado, sinalizando um possível descumprimento da legislação,

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

vez que a prestação de contas e a evidenciação das informações de forma transparente se constituem tarefa obrigatória.

O estudo revelou 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 das cidades do Rio de Janeiro e de Salvador declararam haver implementado a prática em notas explicativas, porém, a capital baiana não destacou em suas demonstrações contábeis quais critérios foram utilizados para reconhecer, evidenciar e mensurar os itens patrimoniais. São Paulo e Campo Grande revelaram que ainda não deram início ao processo. Em Recife, a implantação ainda 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 limitou 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 favorável. Nota-se que foi institucionalizada a norma – no município da cidade do Rio de Janeiro.

Ademais conclui-se que não foi institucionalizada em outros municípios das capitais brasileiras por meio da adoção total sob a lente da Teoria Institucional. Assim, a NBC TSP 03 ainda não se mostra uma prática sedimentada no contexto das capitais brasileiras pelo resultado da pesquisa.

Ao relacionar variáveis financeiras – Receitas Próprias, Tamanho do Ativo e Endividamento – ao processo de institucionalização da norma, os procedimentos estatísticos não revelaram significância. Assim, 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 depois da edição da NBC TSP 03, ainda são pautados em aspectos subjetivos. Essa ação pode comprometer a decisão do gestor público, principalmente, no momento do reconhecimento de uma dívida, uma vez que muito endividamento pode sinalizar uma má gestão dos recursos públicos.

No que tange às limitações, destaca-se a interferência da Pandemia da COVID-19 no curso das ações, que acabou colapsando inúmeros setores, podendo ter interferido no processo de divulgação no

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

âmbito das prefeituras analisadas. Outra limitação do estudo foi a sua abordagem, pois a utilização de procedimentos quantitativos acabou identificando uma lacuna de pesquisa com percepção qualitativa. Nesse contexto, sugere-se como oportunidade para futuros estudos a utilização de abordagens mistas qualitativas e quantitativas.

Por fim, como sugestão e oportunidade de pesquisa, mostra-se fundamental que seja utilizado o cenário anterior e posterior à Pandemia, incluindo como variável explicativa a “discricionariedade dos gestores”, na tentativa de explicitar o processo de evidenciação dos ativos e passivos contingentes dos governos locais. Considerando um número maior de municípios, contribuindo de forma significativa para a redução da assimetria informacional e auxiliando os gestores públicos na tomada de decisões.

Referências

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40 (2), 125-142. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Albuquerque, C. 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-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/1193>
- Almeida-Santos, P., & Scarpin, J. (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://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/1757/1151>
- 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, September-October). Games government accounting play. *Harvard Business Review*, 63(5), 161-170. Recuperado de <https://linomartins.files.wordpress.com/2010/11/games-government-accountants-play.pdf>

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

- Andrade, C. S. M., & Tiriyaki, G. F. (2019). *Econometria na prática*. (2a ed.). Rio de Janeiro: Alta Books Editora.
- 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. <https://doi.org/10.1093/jopart/mum038>
- 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. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120201>
- Barboza, A. A. (2017). *Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis*. (Dissertação de Mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Faculdade de Ciências Contábeis, São Leopoldo, Rio Grande do Sul, RS, Brasil. Recuperado de <http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/6274/Artur%20Albino%20Barboza.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014, march). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): Implementation in the European Union (EU) Member States. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10 (3), 257-269. Recuperado de <http://www.davidpublisher.com/Public/uploads/Contribute/550a645f9b4c5.pdf>
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016, february). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public administration and development*, 36(1), 51-64. Recuperado de <https://doi.org/10.1002/pad.1747>
- Cabral, C. I. S. (2013). *Aplicação do modelo de regressão logística num estudo de mercado*. (Dissertação de Mestrado em Matemática Aplicada à Economia e à Gestão). Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal. Recuperado de https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/10671/1/ulfc106455_tm_Cleidy_Cabral.pdf.
- 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 de Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil. Recuperado de https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-ADMMCG/1/disserta__o_mariana__final_com_folha_de__aprova__o.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade. (2008). *Normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. Seminários Regionais*. Recuperado de

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

<https://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normasbrasileirasdecontabilidadeaplicadasaosectorpublicoealteracoes.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, Ciências Contábeis e Sustentabilidade*, 9(2), 49-61. Recuperado de <https://doi.org/10.18696/reunir.v9i2.844>
- Couto, L. H. N., & Moraes, E. F. (2019). Processo de convergência da contabilidade pública: um enfoque na divulgação do balanço patrimonial dos estados do Nordeste. *Brazilian Journal of Development*, 5(1), 118-139. Recuperado de <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/871/753>
- Cruz, C. V. O. A., & 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. S., Silva, L. M., & Macedo, M. A. S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153-76. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7080>
- Dagostim, D. (2016). *A reforma da contabilidade do setor público brasileiro: os casos do Brasil e da justiça no trabalho*. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças). Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal. Recuperado de <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/33022/1/DM%20Demilson%20Dagostim.pdf>
- 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-logical Review*, 48(2), 147-160. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2095101?seq=1>

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2014). *Métodos Quantitativos com Stata: Procedimentos, Rotinas e Análise de Resultados*. Elsevier Brasil.
- 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. Recuperado de <https://anpcont.org.br/pdf/2016/CPT219.pdf>
- 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://doi.org/10.1002/pad.470>
- Gama, J. R., & Rodrigues, G. M. (2017). A transparência das contas públicas e o novo padrão internacional da informação contábil governamental. *Informação & Informação*, 22(3), 234-268. doi: [10.5433/1981-8920.2017v22n3p234](https://doi.org/10.5433/1981-8920.2017v22n3p234)
- 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>
- 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*, 40(C), 8-25. Recuperado de <https://ideas.repec.org/a/eee/crpeac/v40y2016icp8-25.html>. doi: 10.1016/j.cpa.2015.02.002
- Graciliano, E. A., & Fialho, W. C. D. (2013). Registro da depreciação na Contabilidade Pública: uma contribuição para o disclosure de gestão. *Pensar Contábil*, 15(56), 14-21. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/10027/registro-da-depreciacao-na-contabilidade-public-->
- Greene, W. H. (2007). *Econometric analysis*. (6rd ed.). Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria básica*. (5a ed.). Porto Alegre: AMGH Bookman.
- Laswad, F., Fisher, R., & Oyelere, P. (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
- 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.

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

Recuperado de <https://www.gov.br/plataformamaisbrasil/pt-br/legislacao-geral/leis/lei-complementar-no-101-de-4-de-maio-de-2000>

- Lemos, J. P., Lemos, L. E. P., Gama, J. R., & Caliman, D. R. (2018). A Institucionalização do Regime de Competência no Setor Público. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 5(1), 66-84. Recuperado de <https://revistas.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/6088/4245>
- Lima, D. V., Boente, D. R., & Barros, G. L. (2019). Evidências de Informações Off Balance no Balanço Geral da União. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-15. doi: <https://doi.org/10.16930/2237-766220192816>
- 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. doi: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>
- Lopes, G. B., Sediya, 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. doi: <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.1743>
- Manual de demonstrações fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. (2013). (5a ed.). Brasília, DF: Ministério da Fazenda.
- Marques, L. T. (2017). *Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a implementação em universidades federais brasileiras*. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil. Recuperado de <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUOS-BA9KG6>
- Martani, D., Nastiti, D., & Wicaksono, P. T. (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->
- Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Gestão de Custos no Setor Público: Comportamento de Legitimação e Tomada de Decisão Relevante. *ResearchGate*, 32(2): 179-201. doi: 10.1111/faam.12085

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

- Meneses, A. F. de, & Peter, M. da G. A. (2012). Evidenciação das demonstrações contábeis: um estudo sob a ótica do processo de convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Anais do Congresso ANPCONT*, Florianópolis, SC, Brasil, 6. Recuperado de <https://www.anpcont.org.br/pdf/2012/CUE068.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 http://www.ccsa.ufpb.br/gets/contents/documentos/meyer_rowan_teorja_institucional.pdf
- Miot, H. A. (2018). Análise de correlação em estudos clínicos e experimentais. *Jornal Vascular Brasileiro*, 17(4), 275-279. Recuperado de <https://doi.org/10.1590/1677-5449.174118>
- Murcia, F. D.-R., & Santos, A. dos (2009). Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário das companhias abertas no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 3(2), 72-95. Recuperado de <http://www.repec.org.br/repec/article/view/68>
- 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://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7671500>
- 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*, 7(4), 328-340. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/3372/337228644007.pdf>
- Paula, J. C. T. de (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 de Mestrado Profissional em Controladoria), Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, Brasil. Recuperado de http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFC-7_43253b83503fbfb20e6d07de0017c246
- Pelaes Filho, O. (2019). *A concentração de mercado e internacionalização das empresas do setor de saneamento básico*. (Tese de Doutorado em Administração e Gestão Internacional), Escola Superior de Propaganda em Marketing, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/ESPM_b62d4d82b1d04bbc446fb8d24282be79
- Piancastelli, M., & Boueri, R. (2008). Dívida dos estados 10 anos depois. *Texto para Discussão nº 1366*, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília, DF. Recuperado de <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/91322/1/589386824.pdf>

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

- Prado, J. D., & Paiva, A. A. (2017). Convergência da contabilidade pública às normas internacionais. *Negócios Em Projeção*, 8(1), 161-174.
- Raminho, A. H., & Colares, A. C. V. (2016). Disclosure da informação contábil na gestão patrimonial dos bens móveis das instituições públicas de ensino superior federais brasileiras. *ConTexto*, 16(33), 113-127. Recuperado de <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/56909>
- Ravanello, M., Marcuzzo, J. L., & Frey, M. R. (2015). Análise da adequação dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Revista do CEPE*, (42), 113-130. Recuperado de <https://doi.org/10.17058/cepe.v0i42.4818>
- 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. Recuperado de <https://doi.org/10.2307/2491145>
- 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 de Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28062017-113405/pt-br.Php>
- Scott, W. R. (1987). *Organizations: Rational, natural, and open systems*. (2rd ed.). Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Scott, W. R. (2014). *Institutions and organizations: Ideas, interests, and identities*. United States of America: Stanford University-Sage publications.
- 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>
- Silva, D. R. R. da, & 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), (pp. 94-108). Recuperado de <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2156>

Evidenciação das provisões, ativos e passivos contingentes nos governos locais das capitais brasileiras: Análise sob a ótica da teoria institucional

- 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://doi.org/10.2307/2392383>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1996). The Institutionalization of Institutional Theory. In: Clegg, S. R., Hardy, C., & Nord, W. R. (Orgs.). *Handbook of Organization Studies*. (pp. 175-190). Recuperado de <https://digitalcommons.ilr.cornell.edu/articles/423/>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (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*. São Paulo: Atlas.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (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*. São Paulo: Atlas.
- 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://doi.org/10.1002/pad.332>
- 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*. (5rd ed.). USA: Souht Western.
- Zonatto, V. C. da S., Santos, A. C. dos, 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. <https://doi.org/10.11606/rco.v5i12.34793>

Submetido: 01/03/22

Aceito: 22/04/23