

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ - UNIVALI  
VICE-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO E INOVAÇÃO  
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO DE POLÍTICAS  
PÚBLICAS - PMGPP**

**EVIDENCIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO  
SETOR PÚBLICO: uma identificação do nível de adesão dos municípios da  
Região do Médio Vale do Itajaí/SC, no período 2015-2018.**

**MAIARA SOARES**

**ITAJAÍ (SC), 2020**

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ - UNIVALI  
VICE-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO E INOVAÇÃO  
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
PROGRAMA DE Mestrado Profissional em Gestão de Políticas  
Públicas - PMGPP**

**EVIDENCIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO  
SETOR PÚBLICO: uma identificação do nível de adesão dos municípios da  
Região do Médio Vale do Itajaí/SC, no período 2015-2018.**

**Maiara Soares**

**Dissertação apresentada à Banca Examinadora do  
Mestrado Profissional em Gestão de Políticas  
Públicas, da Universidade do Vale do Itajaí –  
UNIVALI, sob a orientação do Prof. Dr. Fernando  
Cesar Lenzi e co-orientação do Prof. Dr. Flávio  
Ramos, como exigência parcial para obtenção do  
título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas.**

**ITAJAÍ (SC), 2020**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas e aprovada pelo Curso de Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas (PMGPP) da Universidade do Vale do Itajaí (Univali), Campus Itajaí, por meio da comissão designada em ato regimental.

Itajaí (SC), 18 de junho de 2020.

---

**Prof. Dr. Fernando César Lenzi**

Universidade do Vale do Itajaí  
Presidente e Orientador

---

**Profa. Dra. Graziela Breitenbauch de Moura**

Universidade do Vale do Itajaí  
Avaliadora

---

**Profa. Dra. Suzete Antonieta Lizote**

Universidade do Vale do Itajaí  
Avaliadora

---

**Prof. Dr. Clóvis Reis**

Universidade Regional de Blumenau  
Avaliador

Dedico este trabalho a quem  
sempre me dedica amor e carinho.

Aos meus pais, Adilce e Zenir, pelo  
exemplo de vida, por serem a base de  
minha educação, meu porto seguro e  
minha inspiração.

Ao meu irmão, Mateus, por todo  
incentivo e companheirismo. Ao meu  
noivo, Gabriel, pela compreensão e  
paciência.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus pela minha vida e saúde, por me manter forte em meio às adversidades e desafios e pela oportunidade de alcançar esta etapa tão almejada em minha vida. Aos meus pais por todo amor e dedicação, pelo exemplo de persistência e honestidade. Eles que, apesar de todas as dificuldades sempre me incentivaram e não mediram esforços para que eu estudasse. Ao meu irmão por estar sempre ao meu lado me apoiando. Ao meu noivo por toda a paciência, compreensão e carinho dedicado.

Ao meu orientador, Dr. Fernando César Lenzi, por ter me acolhido como orientanda no decorrer do percurso. Obrigada por me ajudar, desafiar e encorajar nesta importante fase da minha vida, suas contribuições foram imprescindíveis. Ao meu co-orientador, Dr. Flávio Ramos, por confiar no tema de pesquisa proposto e por toda dedicação, atenção e ensinamentos. Foi um privilégio tê-los como professores e orientadores, gratidão pelo exemplo de profissionalismo e benevolência.

Aos membros da banca por contribuírem com seus valiosos conhecimentos, pelas palavras incentivadoras e, sobretudo, por serem verdadeiras fontes de inspiração. Aos professores e colaboradores do Programa Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas - PMGPP da Univali-Itajaí/SC, em especial à Coordenadora Dra. Maria Glória Dittrich e à Secretária Daniella Haendchen Santos, por exercerem com maestria suas funções, obrigada pelo zelo e dedicação aos alunos e ao PMGPP. Aos colegas de turma pelos momentos partilhados e a todos que contribuíram de alguma forma para meu crescimento acadêmico e pessoal.

Aos gestores da Prefeitura Municipal de Guabiruba, ao Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior do Estado de Santa Catarina - FUMDES, aos meus amigos, familiares e a todas as pessoas que me apoiaram e incentivaram para a realização desta conquista, meu eterno muito obrigada.

*“Nossa maior fraqueza está em desistir.  
O caminho mais certo de vencer é tentar mais uma vez.”  
Thomas Edison*

## RESUMO

O processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) trouxe como principal mudança à evidenciação correta do patrimônio. Uma crítica à Contabilidade Pública é a ênfase que a mesma atribuía à execução orçamentária em detrimento da evidenciação patrimonial. Nesse novo contexto, o patrimônio ganha relevância, adotando-se a contabilização de depreciações, reconhecimento das obrigações com servidores, registro de bens intangíveis, entre outros procedimentos. Sendo assim, esta pesquisa analisou o nível de adesão aos procedimentos contábeis patrimoniais dos municípios da Região do Médio Vale do Itajaí/SC a partir do cálculo do Índice de Evidenciação de Atendimento ao Plano dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (IEA-PIPCP). A pesquisa, do tipo descritiva, bibliográfica, documental e de levantamento, utilizou como fontes de coleta de dados os demonstrativos contábeis disponíveis no *site* do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (SIFONFI) e um questionário semiestruturado aplicado aos contadores públicos da região. Assim, constatou-se que a média geral do IEA-PIPCP da Região do Médio Vale do Itajaí em 2015, 2016 e 2017 foi de 35,71%, 38,21%, e 40,00 %, respectivamente, o que caracterizou um baixo nível de adesão ao PIPCP nesses três exercícios financeiros. No ano de 2018 a média geral do IEA-PIPCP foi de 40,35%, de tal modo que o nível de adesão passou de baixo (nível 2) para moderado (nível 3). A média de evolução do IEA-PIPCP no período estudado foi de apenas 4,64%. O resultado da diminuta evolução é caracterizado pelo alto nível de complexidade da reforma, seu alto custo de implementação, e também a fatores culturais internos. Além disso, percebeu-se que os municípios maiores e com mais recursos tendem a apresentar melhores níveis de *disclosure* e transparência das informações contábeis. Apesar de o nível de adesão aos procedimentos contábeis patrimoniais dos municípios da região estar aquém do desejado, os achados da pesquisa demonstram que os municípios estão se adequando à reforma e cumprindo com a maioria dos prazos definidos no Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).

**Palavras-chaves:** Contabilidade Pública. Convergência às IPSAS, Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

## ABSTRACT

The process of convergence to international accounting rules of Accounting Applied to Public Setor (CASP) [or Public Accounting] brought as main change a correct patrimonial disclosure. A criticism to Public Accounting is the emphasis that it assigned to budget execution in detriment of patrimonial disclosure. In this new context, patrimony gains relevance, which adopts depreciations accounting, recognition of obligations towards public servants, registration of intangible goods, among other procedures. Therefore, this research analyzed the level of patrimonial accounting procedures of the cities in the region of Médio Vale do Itajaí, in the State of Santa Catarina, calculating the Disclosure Index for compliance with Patrimonial Accounting Plan (IEA-PIPCP). The descriptive, bibliographic, documentary and survey research used, as fonts for data collecting, the accounting statements available at the website of the Public Sector Accounting and Tax Information System (SIFONFI) and a semi-structured questionnaire applied to public accountants in the area. Therefore, it was noted that the general average of IEA-PIPCP in the region of Região do Médio Vale do Itajaí in 2015, 2016 and 2017 was of 35,71%, 38,21%, and 40,00 %, respectively, which is characterized and a low level of compliance to PIPCP during these three financial period. In the year of 2018, the general average of IEA-PIPCP was 40,35%, in a way that the level of compliance changed from low (level 2) to moderate (level 3). The development average of IEA-PIPCP during the study time frame was only 4,64%. The poor development result is characterized by the high level of complexity of the reform, its implementation high cost, as well as internal cultural factors. Besides, it was noticed that the bigger cities, with more resources, tend to present better disclosure levels and transparency of accounting information. Although the level of compliance to Accounting procedures in the cities of the studied region are fall short, the findings of the research show that the cities are adapting to the reform and meeting the majority of deadlines defined by Patrimonial Accounting Plan (PIPCP).

**keywords:** Public Accounting, Convergence to IPSAS, Patrimonial Accounting Procedures.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – IPSAS.....	40
Quadro 2: Relação das primeiras NBCASP .....	45
Quadro 3: Relação das NBC TSP convergidas às IPSAS .....	48
Quadro 4: Partes e tópicos do MCASP 8ª edição .....	49
Quadro 5: Estrutura básica do PCASP .....	51
Quadro 6: Procedimentos contábeis patrimoniais.....	60
Quadro 7: Procedimentos do PIPCP e os procedimentos analisados pela pesquisa .....	67
Quadro 8: Contas contábeis para identificação de <i>disclosure</i> dos procedimentos analisados .....	68
Quadro 9: Procedimentos do PIPCP não utilizados pela pesquisa .....	71
Quadro 10: Questões da pesquisa.....	72
Quadro 11: Níveis de adesão ao PIPCP .....	74
Quadro 12: PCP Evidenciados - Apiúna .....	77
Quadro 13: PCP Evidenciados – Ascurra .....	78
Quadro 14: PCP Evidenciados – Benedito Novo .....	80
Quadro 15: PCP Evidenciados – Blumenau.....	82
Quadro 16: PCP Evidenciados – Botuverá .....	84
Quadro 17: PCP Evidenciados – Brusque .....	86
Quadro 18: PCP Evidenciados – Doutor Pedrinho.....	88
Quadro 19: PCP Evidenciados – Gaspar .....	90
Quadro 20: PCP Evidenciados – Guabiruba .....	92
Quadro 21: PCP Evidenciados – Indaial .....	94
Quadro 22: PCP Evidenciados – Pomerode .....	97
Quadro 23: PCP Evidenciados – Rio dos Cedros .....	99
Quadro 24: PCP Evidenciados – Rodeio .....	101
Quadro 25: PCP Evidenciados – Timbó.....	103
Quadro 26: Gênero.....	106

Quadro 27: Faixa etária.....	106
Quadro 28: Nível de escolaridade.....	107
Quadro 29: Tempo de experiência.....	107
Quadro 30: Responsabilidade por entidades.....	108
Quadro 31: Nível de participação dos contabilistas em cursos/capacitações.....	108
Quadro 32: Nível de conhecimento sobre os PCP.....	109
Quadro 33: Nível de aptidão para registrar os PCP.....	109
Quadro 34: Nível de responsabilidade profissional.....	110
Quadro 35: Adaptação do sistema contábil.....	110
Quadro 36: Áreas envolvidas no processo de implementação dos PCP.....	111
Quadro 37: O controle interno no processo de implementação dos PCP.....	111
Quadro 38: Os gestores no processo de implementação dos PCP.....	112
Quadro 39: Prazos-limites de implementação dos PCP.....	112
Quadro 40: PCP evidenciados pelos municípios da AMMVI (2015 - 2018).....	118
Quadro 41: Nível de adesão ao PIPCP e características dos entes públicos.....	124
Quadro 42: Porte dos municípios versus nível de adesão ao PIPCP.....	124
Quadro 43: Atividade econômica versus nível de adesão ao PIPCP.....	125
Quadro 44: Indicador socioeconômico versus nível de adesão ao PIPCP.....	126

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: IEA-PIPCCP- Apiúna.....	78
Gráfico 2: IEA-PIPCCP- Ascurra.....	80
Gráfico 3: IEA-PIPCCP- Benedito Novo .....	81
Gráfico 4: IEA-PIPCCP- Blumenau.....	84
Gráfico 5: IEA-PIPCCP- Botuverá.....	85
Gráfico 6: IEA-PIPCCP- Brusque.....	88
Gráfico 7: IEA-PIPCCP- Doutor Pedrinho.....	90
Gráfico 8: IEA-PIPCCP- Gaspar .....	92
Gráfico 9: IEA-PIPCCP- Guabiruba .....	94
Gráfico 10: IEA-PIPCCP- Indaial .....	96
Gráfico 11: IEA-PIPCCP- Pomerode .....	98
Gráfico 12: IEA-PIPCCP- Rio dos Cedros .....	100
Gráfico 13: IEA-PIPCCP- Rodeio.....	102
Gráfico 14: IEA-PIPCCP- Timbó .....	104
Gráfico 15: IEA-PIPCCP Municípios Região da AMMVI (2015-2018).....	105
Gráfico 16: IEA-PIPCCP dos municípios da AMMVI no exercício de 2015.....	114
Gráfico 17: IEA-PIPCCP dos municípios da AMMVI no exercício de 2016.....	115
Gráfico 18: IEA-PIPCCP dos municípios da AMMVI no exercício de 2017.....	116
Gráfico 19: IEA-PIPCCP dos municípios da AMMVI no exercício de 2018.....	117
Gráfico 20: PCP evidenciados pelos municípios da região da AMMVI (2018) .....	122
Gráfico 21: PCP não evidenciados pelos municípios da região da AMMVI (2018) .....	123

## LISTA DE ABREVIATURAS

AMMVI - Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí

CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

DCA - Demonstração de Contas Anuais

DCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DVP - Demonstração das Variações Patrimoniais

FASB - *Financial Accounting Standards Board* (Conselho de Normas de Contabilidade Financeira)

FINBRA - Finanças do Brasil

FUNDEB - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

IASB - *International Accounting Standards Board* (Conselho Internacional de Normas Contábeis)

IASC - *International Accounting Standards Committee* (Comitê Internacional de Normas Contábeis)

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IEA-PIPSP - Índice de Evidenciação de Atendimento ao Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

IFAC - *The International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores)

IFRS - *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade Financeira)

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade)

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board* (Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público)

LAI - Lei de Acesso à Informação

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MBR - *Basic Requirements Model* (Modelo de Requisitos Básicos)

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC T - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

NBC TSP - Normas Brasileiras Técnicas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NGP - Nova Gestão Pública

NPM - *New Public Management* (Nova Administração Pública)

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCE - Procedimentos Contábeis Específicos

PCO - Procedimentos Contábeis Orçamentários

PCP - Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PIPCP - Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PPP - Parcerias Público-Privadas

RPPS - Regime Próprio de Previdência Social

SERPRO - Serviço Federal de Processamento de Dados

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

SOF - Secretaria de Orçamento Federal

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>16</b>
<b>1.1 Problema de pesquisa .....</b>	<b>18</b>
<b>1.2 Objetivos .....</b>	<b>20</b>
1.2.1 Objetivo geral .....	20
1.2.2 Objetivos específicos.....	20
<b>1.3 Justificativa.....</b>	<b>21</b>
<b>1.4 Estrutura do trabalho .....</b>	<b>24</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>25</b>
<b>2.1 A nova Administração Pública.....</b>	<b>25</b>
<b>2.2 Contabilidade Pública no Brasil .....</b>	<b>29</b>
2.2.1 Evolução da Contabilidade Pública no Brasil .....	32
<b>2.3 Normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público .....</b>	<b>36</b>
<b>2.4 Processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público .....</b>	<b>41</b>
2.4.1 A convergência com foco no regime contábil de competência patrimonial ....	53
2.4.2 Implicações e perspectivas da implementação do regime contábil de competência patrimonial .....	55
2.4.3 Procedimentos contábeis patrimoniais.....	58
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>63</b>
<b>3.1 Delineamento da pesquisa .....</b>	<b>63</b>
<b>3.2 Critérios de escolha dos casos.....</b>	<b>64</b>
<b>3.3 Procedimentos de coleta de dados .....</b>	<b>65</b>
<b>3.4 Procedimentos de análise dos dados .....</b>	<b>73</b>
<b>3.5 Limitação do estudo.....</b>	<b>75</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>76</b>
<b>4.1 IEA-PIPCP dos Municípios da Região do Médio Vale do Itajaí/SC .....</b>	<b>76</b>
4.1.1 Município de Apiúna .....	76
4.1.2 Município de Acurra.....	78
4.1.3 Município de Benedito Novo.....	80

4.1.4 Município de Blumenau .....	82
4.1.5 Município de Botuverá.....	84
4.1.6 Município de Brusque.....	86
4.1.7 Município de Doutor Pedrinho .....	88
4.1.8 Município de Gaspar .....	90
4.1.9 Município de Guabiruba .....	92
4.1.10 Município de Indaial.....	94
4.1.11 Município de Pomerode.....	97
4.1.12 Município de Rio dos Cedros .....	99
4.1.13 Município de Rodeio.....	100
4.1.14 Município de Timbó .....	102
4.1.15 Comparação dos resultados individuais .....	105
<b>4.2 Percepção dos contadores públicos sobre a implementação dos PCP.....</b>	<b>106</b>
<b>5 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>114</b>
<b>5.1 Comparação da adesão dos PCP entre os municípios da região da AMMVI .....</b>	<b>114</b>
<b>5.2 Análise da percepção dos contadores públicos da região da AMMVI .....</b>	<b>126</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>128</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>132</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A cobrança da população por melhores serviços públicos e por menores cargas tributárias têm intensificado a importância com que o Estado vê a sua atividade (NASCIMENTO, 2008). Para Andrade (2012), os serviços públicos se baseiam em um conjunto de atividades e bens exercidos ou postos à disposição da população e tem por finalidade propiciar o maior grau de bem-estar social e prosperidade pública. A partir de tal pressuposto, as entidades públicas devem prestar contas das ações tomadas e desenvolvidas por meio dos recursos arrecadados de forma a promover a transparência pública e a prestação de contas.

De acordo com Oliveira, Silva e Moraes (2008), o atual contexto político e econômico leva à uma maior necessidade de geração de informações seguras e fidedignas, que venham a atender os diversos usuários internos e externos. Dessa forma, parte-se do pressuposto de que a transparência é um meio de acesso à gestão democrática. Segundo Queiroz e Rodrigues (2012) a contabilidade também foi absorvida por este processo de aperfeiçoamento, onde se percebeu a necessidade de construção de relatórios com maior grau de comparabilidade, transparência e confiabilidade. A necessidade de transparência nas informações publicadas pelo setor público tem ajudado para diversas discussões a respeito da harmonização das normas contábeis. A avaliação, a convergência e a revisão das práticas contábeis são fatores essenciais e complexos, tornando-se tema de debate dos governantes de diversos países (LOPES et al., 2010; MACÊDO et al., 2010; MACÊDO; KLANN, 2014).

Segundo Feijó (2013), diversas ações estratégicas estão em curso objetivando à implantação de um novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, que tem como objetivo convergir os procedimentos contábeis em vigor aos padrões internacionais. As informações geradas pela contabilidade, em consonância com Prux (2012), proporcionam o acompanhamento permanente da situação da entidade pública. Os demonstrativos contábeis são vertentes para a divulgação e controle da aplicação dos recursos públicos, e visa diminuir a assimetria informacional entre os gestores, população e outros usuários da informação. Assim, a evidenciação contábil ou *disclosure* é um dos meios para o cidadão conferir e controlar como os recursos públicos estão sendo aplicados (Castro, 2016). No entanto, segundo Dantas, Zendersky e Niyama (2005), evidenciação não significa apenas divulgar, e sim

divulgar com qualidade, oportunidade e clareza. Desse modo, verifica-se a importância da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, também chamadas de IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), para a efetiva evidenciação das informações contábeis no setor público com os atributos necessários.

Conforme Avelino (2013) no contexto da administração pública, o *disclosure* ganha importância considerável, uma vez que a transparência pública é condição necessária para a concretização de qualquer ordem democrática, visto que só há controle de fato dos governantes se suas ações forem adequadamente informadas à população. Além disso, a transparência constitui garantia da democracia no próprio controle social, bem como colabora de forma direta para a obtenção da eficiência na gestão pública.

Logo, as alterações nas normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público têm como origem a necessidade dos governos em disponibilizar informações contábeis confiáveis a todos os seus usuários (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012), visto que, cabe à Contabilidade Pública servir como instrumento de controle para a sociedade no que se refere ao acompanhamento das políticas públicas e à gestão do patrimônio (CARLIN, 2008).

A convergência às normas internacionais de Contabilidade Pública objetiva garantir a existência de informações de qualidade satisfatória, nos relatórios financeiros, para apoiar o processo de tomada de decisões pelos diferentes usuários, concomitantemente em que colabora para aprimorar a comparabilidade da informação demonstrada pelas entidades públicas no mundo (PÉREZ e LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2009).

Ademais, as reformas administrativas e contábeis consolidam a Contabilidade Pública e incorporam uma série de incentivos para encorajar uma melhor gestão e propiciar uma maior distribuição de recursos econômicos (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012).

A convergência às IPSAS também pode minimizar a influência política, uma vez que, a transparência e a comparabilidade das contas governamentais mediante uma mesma base conceitual, aumentam a responsabilidade do governo em melhorar a gestão (BELLANCA, 2014).

As novas regras também são um meio para aumentar a eficácia e efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e

responsabilidade da gestão fiscal, auxiliando assim, para o avanço da *accountability* no Brasil (DARÓS; PEREIRA, 2009).

### **1.1 Problema de pesquisa**

No estágio de desenvolvimento econômico em que se encontra o país, o governo observou a necessidade de adotar o procedimento de boas práticas contábeis em consonância com os pronunciamentos da Federal Internacional de Contadores. Logo, a Ciência Contábil no Brasil tem passado por expressivas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. No setor privado, as leis nº 11.638/07 e 11.941/09 representaram um importante passo para a adequação às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) (NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011).

A convergência no Brasil visa colaborar de modo decisivo com o desenvolvimento sustentável do país, mediante reforma contábil, no setor público e privado, de auditoria, regulatória e treinamento dos profissionais envolvidos, resultando em uma maior transparência das informações financeiras usadas no mercado, em como no aperfeiçoamento das práticas profissionais (CFC, 2018).

No setor público, o processo de convergência começou em 2007 com a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.103, e teve como objetivo traçar um plano de ação e coordenar o processo de convergência das normas brasileiras às internacionais nas áreas de Auditoria, Contabilidade Pública e assuntos regulatórios. Esse grupo técnico teve como função inicial a tradução e validação das IPSAS e a confecção e discussão de minutas para implantação das normas internacionais no país (CFC, 2018).

Segundo Varandas (2013) desde a publicação das IPSAS e da obrigatoriedade de harmonização às normas internacionais de contabilidade para as organizações do setor privado, nasceu a necessidade de reordenamento da Contabilidade Pública brasileira.

Para isso, e visando a promoção da convergência da Contabilidade Pública brasileira aos padrões internacionais, o Ministério da Fazenda divulgou, em 2008, a Portaria nº 184 que aborda as diretrizes a serem seguidas pelos entes públicos

(abrangendo União, Estados e Municípios) em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação dos demonstrativos contábeis, de forma a torná-los convergentes com as normas internacionais de Contabilidade Pública (DARÓS; PEREIRA, 2012).

Em 6 de agosto de 2009, a Portaria conjunta STN/SOF nº 2 que aprovou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), veio normatizar os padrões contábeis para o setor nas três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal), num processo de convergência as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público emanadas da *The International Federation of Accountants* (IFAC), ou Federação Internacional de Contadores. O Decreto nº 6976 emitido em 07 de outubro de 2009 estabeleceu em seu artigo 4º, inciso II, que o Sistema de Contabilidade Federal tem como objetivo promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente (NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011).

Para Silva (2011), tal contexto de modernização da contabilidade aplicada ao setor público passou a conferir à visão patrimonial o mesmo grau de importância que à visão orçamentária, pois ambos os subsistemas geram produtos úteis para a tomada de decisão, responsabilização e prestação de contas.

Segundo Vicente, Morais e Platt Neto (2012), as novas demonstrações contábeis exigidas pelas normas ampliam a transparência fiscal, e contribuem para a eficiência do setor público. Além disso, observam que as normas promoveram uma distinção entre o orçamento público e a contabilidade, mediante a adoção do regime de competência usado para os registros do patrimônio, ao oposto do que acontecia até então, onde a atenção estava voltada apenas para o aspecto financeiro do regime de caixa (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012).

De acordo com Zarth (2010), a adoção das novas regras contribuirá com melhorias na informação financeira e na gestão dos gastos públicos, permitindo o controle do patrimônio da entidade pública, assim como melhor governança e transparência. De modo geral, pode-se dizer que o “Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” visa resgatar a Contabilidade como ciência e seu objeto de estudo: o patrimônio público (FEIJÓ; BUGARIM, 2008, p. 80).

Uma das principais vantagens da adesão da contabilidade patrimonial é a escrituração mais abrangente das transações do setor público, e que por resultado

proporcionará uma maior qualidade na construção de estatísticas na área de finanças públicas (NASCIMENTO, 2008).

Carvalho et al. (2010), relatam que a contabilidade que não realizar seus registros sob a ótica patrimonial apresentará suas informações incompletas. Para a gestão apurar resultados e avaliar sua performance o modelo contábil por competência é de fundamental aplicação.

Neste contexto, e visando à convergência aos padrões internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), muitos ajustes já foram efetivados, conforme prazos apresentados pela portaria STN nº 634/2013, dentre os quais se destacam a implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), e, em 24 de setembro de 2015 a STN divulgou a Portaria nº 548 que trata da aprovação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), dando continuidade ao processo de convergência da CASP no Brasil (STN, 2015).

De acordo com a STN (2015) a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais tem sua ênfase no regime contábil de competência para uma correta evidenciação do patrimônio público e representa uma mudança significativa das práticas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Em razão disso, o presente estudo estabelece a seguinte problemática: Qual o nível de *disclosure* das informações exigidas no Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais dos Municípios da Região do Médio Vale do Itajaí/SC no período de 2015 a 2018?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo geral**

Analisar o nível de adesão ao Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais dos Municípios da Região do Médio Vale do Itajaí/SC no período de 2015 a 2018.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- Calcular os Índices de Evidenciação de Atendimento ao Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (IEA - PIPCP;

- Descrever os resultados obtidos no cálculo dos IEA - PIPCP dos Municípios da Região do Médio Vale do Itajaí/SC no período de 2015 a 2018;
- Verificar a percepção dos contadores públicos da Região do Médio Vale do Itajaí/SC em relação a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais.

### 1.3 Justificativa

A Contabilidade desempenha uma função ativa no desenvolvimento socioeconômico de um país ou comunidade, por meio de fornecimento de informações para análise da atuação governamental (CASTRO, 2016). De acordo com Ludícibus (2000) a contabilidade deve cumprir com a sua finalidade que é, fornecer informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais. A informação fornecida pela contabilidade não tem valor se não se sabe o que ela representa, se não houver algum usuário interessado e se não há qualquer uso ou credibilidade.

Para Marty et al. (2006), os usuários dos serviços públicos, no intuito de resistir ao aumento da carga tributária, exigem informações acerca da eficiência da gestão pública e sobre a efetividade das políticas públicas, ou seja, se houve a contraprestação em algum bem ou serviço público útil a população. Eleitores querem informações financeiras sobre a alocação de recursos entre funções de governo e regiões geográficas e quaisquer outras aplicações de recursos realizadas pelo poder público. E políticos eleitos, em especial os parlamentares, necessitam de informações financeiras para alocar e fiscalizar a aplicação dos recursos públicos.

Assim, a presente pesquisa justifica-se em face do interesse da sociedade em geral, acadêmico e de analistas de verificar a importância da informação contábil e o seu reflexo no gasto público, principalmente neste marco histórico de convergência às normas internacionais de contabilidade (IPSAS). A adoção das IPSAS tornou-se imprescindível para muitos países devido ao aumento da qualidade da informação financeira relatada para os usuários externos (CASTRO, 2016).

A Contabilidade Pública no Brasil, anteriormente ao início do processo de alinhamento às normas internacionais, era regulamentada, principalmente, pela Lei nº 4.320/1964. Essa lei ainda vigente, “estatui normas gerais de direito financeiro para

elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL, 1964). Durante muito tempo, na aplicação da lei, a maioria dos profissionais da área contábil sustentou o foco na execução orçamentária, em detrimento dos aspectos patrimoniais.

Campos (2014) relata que historicamente o objeto da contabilidade pública, no Brasil, tem sido o orçamento público. Os atos e fatos eram examinados e registrados sob a perspectiva do fluxo financeiro, visando quase que exclusivamente atender o equilíbrio entre as receitas e despesas no exercício financeiro. O fato de o controle orçamentário ter se destacado em relação aos aspectos contábeis está ligado, muito provavelmente, ao maior destaque que a própria Lei nº 4.320/1964 dá aos aspectos orçamentários, bem como a algumas interpretações incorretas feitas por profissionais de contabilidade.

Segundo Augustinho e Lima (2012) com as novas normas a necessidade de implementação de novos procedimentos contábeis são maiores, no entanto, no modelo tradicional da Contabilidade Pública brasileira prevalecia o sistema orçamentário. Assim, com a adoção das IPSAS a Contabilidade Aplicada ao Setor Público passa a reformular o modelo de Contabilidade Pública com ênfase para o patrimônio. Desta forma, o enfoque deixou de ser orçamentário e passou a ser patrimonial, para facilitar o processo de convergência aos padrões internacionais.

Azevedo et al. (2009) ressalta que a nova normatização, além de proporcionar intensos impactos no registro contábil dos atos e fatos do setor público, ocasionam reflexos comportamentais no cotidiano dos contadores públicos. De acordo com Moraes e Platt Neto (2011) várias são as perspectivas diante da convergência contábil, dentre elas uma melhor evidenciação de ativos, passivos, como exemplo a contabilização dos ativos e os passivos contingentes, de depreciações, e de bens de uso comum do povo.

No Brasil o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, segundo CFC (2018), é um tema ainda pouco explorado, o que significa uma lacuna de pesquisa. Castro (2016), assegura que há uma carência de maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à área pública. Vários autores defendem a importância da pesquisa empírica com entes públicos porque esse tipo de investigação na área de contabilidade está voltado principalmente para o setor privado, com poucas evidências para o setor público, e ainda, devido a

essencialidade de novas pesquisas para atingir um contexto de desenvolvimento (CRUZ, 2015).

Logo, a razão para a produção desse estudo advém da necessidade de maior discussão acadêmica de assuntos relacionados à área pública. Para Darós e Pereira (2009), a necessidade de bibliografias e trabalhos empíricos sobre a área pública no Brasil limitam o desenvolvimento de técnicas e práticas de aperfeiçoamento de temas relacionados à Contabilidade Pública.

Por isso, a presente pesquisa torna-se oportuna e pode ser justificada, sobretudo, pelo momento histórico pelo qual passa a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Como visto, a Contabilidade Pública foi realizada por muito tempo, tendo como base a execução do orçamento público, sendo que a partir da adoção das normas contábeis visando à evidenciação do patrimônio, temos um início de mudança de cultura.

Assim, analisar o nível de *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais no intuito de verificar o cumprimento dos procedimentos definidos no PIPCP e o alinhamento da Contabilidade Pública dos municípios da Região do Médio Vale do Itajaí em relação ao novo modelo contábil, tornam-se relevantes.

A escolha de prefeituras dos municípios do Médio vale do Itajaí se deu devido ao pequeno número de pesquisas relacionadas ao tema envolvendo os municípios dessa Região, além do interesse da pesquisadora em contribuir para o conhecimento desses Municípios. Outra razão foi a diversidade de características dos municípios, seja pelo número populacional ou em termos de relevância econômica, o que possibilita verificar as diferenças na divulgação de informações contábeis levando em consideração o perfil socioeconômico dos municípios.

No âmbito social, a contribuição do estudo está em investigar a adoção dos procedimentos patrimoniais em conformidade com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, originado das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP resultado do processo de convergência às IPSAS, para proporcionar uma informação contábil de qualidade para o controle social. Além disso, auxiliar os municípios da pesquisa e os demais atores envolvidos no processo de convergência (STN, CFC, Tribunais de Contas) na avaliação da evolução deste processo, e ainda, contribuir de certa forma com esses municípios na identificação de suas necessidades para atender aos prazos estabelecidos no PIPCP.

#### **1.4 Estrutura do trabalho**

O estudo está organizado em seis capítulos, sendo que o primeiro trata da introdução, considerando a contextualização do tema, a formulação do problema pesquisa, objetivos e justificativas. No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico, que aborda acerca das mudanças ocorridas na Contabilidade do setor público provenientes da nova administração pública, e do processo de convergência às normas internacionais (IPSAS).

No terceiro capítulo é exposta a metodologia da pesquisa, evidenciando o delineamento da pesquisa, critérios para a escolha dos casos, a coleta, o tratamento e análise dos dados. No quarto são apresentados os resultados obtidos na pesquisa, mediante o cálculo do IEA-PIPCP e a aplicação do questionário aos contadores públicos da região da AMMVI. No quinto capítulo é realizada a análise dos resultados, comparando os resultados obtidos entre os municípios. Por fim, o sexto e último capítulo traz as considerações finais do estudo e sugestões para pesquisas futuras.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo traz a fundamentação teórica da pesquisa desenvolvida. Inicialmente faz uma abordagem sobre a nova administração pública, com ênfase na transparência e *accountability*, avançando para o conceito de Contabilidade Pública no Brasil e sua evolução. Na sequência aborda acerca das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) e o processo de convergência às IPSAS no Brasil, com foco no regime de competência patrimonial, culminando na implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público.

### 2.1 A nova Administração Pública

A crise do Estado é um fenômeno mundial, cujas causas são inúmeras, passando pelo aumento acentuado das funções estatais, o que coincide com a transformação de um Estado liberal para um Estado garantidor do bem-estar social (*welfare state*), até o processo acentuado de globalização econômica vivido nas últimas décadas, que certamente também colaborou para a modificação do papel do Estado (CARDOSO, 2006).

Nessa conjuntura, nos últimos anos começou, em diversos países, um processo de reforma da administração pública, a Nova Administração Pública (*New Public Management*), como ficou conhecida, visa a eficiência e eficácia na prestação dos serviços públicos. Assim, a burocrática e ineficaz Administração Pública, em nível mundial, procura transformar-se em gerencial, com foco na excelência da prestação dos serviços públicos (BRESSER-PEREIRA, 1996; SPINK, 1998; MATIAS-PEREIRA, 2008).

Macêdo e Klann (2014) salientam que a área pública, em todo mundo, tem passado por reformas, conhecidas como “Nova Gestão Pública (NGP)” e agem, demasiadamente, na Contabilidade Pública, em seus sistemas financeiros e de avaliação de desempenho do exercício. O propósito dessa mudança é vencer os obstáculos burocráticos para que os gestores consigam aproveitar os seus recursos limitados de maneira mais eficiente.

Segundo Jingjit e Fotaki (2010), a difusão das reformas da Nova Administração Pública em nível mundial é fundamentado no pressuposto da aplicabilidade universal do gerencialismo, estimulada pela racionalidade instrumental, o individualismo, a independência e a competição.

Conforme Bresser-Pereira e Spink (1998), há formas de administrar o Estado, que compreendem a administração pública, que pode ser burocrática ou gerencial; e a administração patrimonialista. A primeira, em suas variações, é aplicada em democracias, de modo que o patrimônio que a administração mantém é público. Enquanto que, na administração patrimonialista, o patrimônio mantido pelo Estado é de interesse privado (dos “donos” do Poder, como os ditadores), e o Estado não é administrado no interesse coletivo.

Filippin e Rossetto (2006) relatam que o processo histórico da administração pública brasileira teve início com a abordagem Patrimonialista, predominante no Brasil Colônia (1500- 1822), Império (1822-1889) e República Velha (1889-1930). Em seguida, durante o período Getulista (1930), instaura-se a abordagem Burocrática, e, por fim, a Nova Gestão Pública, acolhida no Brasil nos anos 90.

Na tabela 1 estão dispostas as principais características e o contexto histórico de cada abordagem:

Tabela 1: Características e contexto histórico das abordagens da administração

ABORDAGEM	CARACTERÍSTICAS	CONTEXTO HISTÓRICO
Patrimonialista (1500–1930)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lealdade pessoal à figura do mandatário.</li> <li>• Favoritismo e critérios pessoais na distribuição de cargos e benesses públicas.</li> <li>• Personalismo: predominância da vontade pessoal do mandatário.</li> <li>• Clientelismo e assistencialismo mantendo a população dependente de ações esporádicas.</li> <li>• Improviso: ação realizada sem planejamento prévio.</li> </ul>	Brasil Colônia (1500–1822), Império (1822–1889) e República Velha (1889–1930): pautado pelo centralismo e pelo absolutismo. As funções eram concessões feitas a particulares pelo Estado, reinando a troca de favores.
Burocrática (1930–início dos anos 1990)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Centralização da tomada de decisão e dos controles.</li> <li>• Padronização dos processos e procedimentos.</li> <li>• Formalismo: ação mediante normas pré-estabelecidas.</li> <li>• Impessoalidade: tratamento igual para todos.</li> <li>• Hierarquização: divisão e escalonamento do trabalho.</li> <li>• Legalismo: obediência restrita às leis e aos estatutos.</li> <li>• Disciplina.</li> <li>• Foco nos controles.</li> <li>• Especialização do serviço.</li> <li>• Departamentalização rígida.</li> </ul>	Por força da opinião e crítica pública, o governo Vargas, na década de 1930, propôs a primeira reforma administrativa, inspirada no serviço público britânico, na qual o favoritismo era substituído pela meritocracia. Porém, em 1945, após a deposição de Vargas, a reforma perde a importância até então atribuída, sendo que as manipulações clientelistas e eleitoreiras tornam-se suscetíveis novamente.

<p>NGP (início nos anos 1990– atual)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eficácia: fazer a coisa certa; aquilo que atenda aos propósitos da organização pública e do atendimento ao cidadão.</li> <li>• Efetividade: fazer a coisa certa com responsabilidade social.</li> <li>• Criar e manter mecanismos de participação do cidadão.</li> <li>• Ética.</li> <li>• Dar transparência ao planejamento e ações da administração pública.</li> <li>• Gestão de políticas públicas.</li> <li>• Gestão responsável dos recursos públicos.</li> <li>• Inovação: busca constante de soluções inovadoras.</li> <li>• Avaliação sistemática da gestão pública (interna e externa) e do alcance das políticas públicas.</li> <li>• Arranjos em rede: integração de projetos, de ações, de instituições e de pessoas.</li> <li>• Elaboração, gestão e avaliação de planejamento estratégico participativo.</li> <li>• Gestão do entorno político.</li> <li>• Foco nas necessidades do cidadão.</li> <li>• Visão de longo prazo.</li> <li>• Compromisso com a gestão pública: seriedade e compromisso com a dimensão valorativa.</li> <li>• Gestão de pessoas e do conhecimento da organização pública.</li> </ul>	<p>O modelo burocrático tornou a burocracia um fim em si mesmo, não conseguindo superar o patrimonialismo. Assim, surge a NGP, calcada no controle dos gastos públicos, uso de informações administrativas, satisfação do interesse público, sendo o Estado entendido como agente para o desenvolvimento.</p>
--	---	---

Fonte: Filippin e Rossetto (2006).

Para Slomski et al. (2010) a ênfase da Nova Administração Pública está no cidadão e nos resultados, exigindo-se do administrador público eficiência, transparência e, sobretudo, qualidade na prestação dos serviços públicos e no exercício das atribuições estatais, o que deve ser acompanhada de novos padrões de *accountability* no setor público, de modo a oferecer a sociedade informações que permitam a avaliação de desempenho do gestor público.

O termo *accountability* nos últimos anos é trazido para a administração como condição indispensável a uma boa gestão, já que proporciona a proximidade entre o cidadão e o administrador público. Uma gestão que tenha *accountability* como princípio norteador estaria aproximando-se das práticas de promoção da participação social. Ressalta-se que, não existe um termo único em português para expressar o termo *accountability*, havendo que trabalhar com uma forma composta. Em síntese, *accountability* encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento desta diretiva (PINHO; SACRAMENTO, 2008).

Para Meirelles (2006, p. 109):

O dever de prestar contas é decorrência natural da administração como encargo de gestão de bens e interesses alheios. Se o administrador corresponde ao desempenho de um mandato de zelo e conservação de bens e interesses de outrem, manifesto é que quem o exerce deverá contas ao proprietário. No caso do administrador público, esse dever ainda mais se alteia, porque a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade e assume o caráter de um múnus público, isto é, de um encargo para com a comunidade. Daí o dever indeclinável de todo administrador público – agente político ou simples funcionário – de prestar contas de sua gestão administrativa.

De acordo com Slomski (2001) a administração pública deve estar presente na filosofia do *accountability*, ou seja, o dever de prestar contas por parte do Estado à sociedade, por meio de seus controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, um meio de fundamentar a cobrança de impostos.

Cruz, Silva e Santos (2009) argumentam que uma gestão pública transparente vai além da divulgação dos mecanismos de transparência fiscal, estende-se à efetivação do conceito de *accountability*, quando permite que os cidadãos acompanhem e participem de fato dos atos da administração pública que ocasionam impactos em toda a sociedade.

Deste modo, nos governos democráticos e modernos a transparência e *accountability* são condições imprescindíveis e necessárias na condução da boa governança tanto para o setor privado quanto para o setor público (SANTANA JUNIOR, 2008).

Segundo Iudícibus, Marion e Pereira (2003) uma das qualidades da governança corporativa é a transparência, associando-a com o termo *disclosure*. Para os autores, a governança corporativa é um sistema que garante aos proprietários e demais partes interessadas uma gestão organizacional com equidade (*fairness*), transparência (*disclosure*), responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e cumprimento de normas (*compliance*).

O termo *disclosure* pode ser traduzido como evidenciação. A evidenciação adequada, também chamada de evidenciação justa ou plena, é o processo de apresentação de informações que possibilite a avaliação do sistema patrimonial e das mudanças do patrimônio, além de permitir que se faça inferências sobre o futuro (IUDÍCIBUS; MARION; PEREIRA, 2003).

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009) estabelece os princípios básicos das melhores práticas de governança corporativa são: transparência, equidade; prestação de contas e responsabilidade. De acordo com o IBGC (2009), transparência é mais que a obrigação de informar, é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos; e os administradores devem prestar contas de sua atuação no exercício de seu mandato, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões .

A *accountability* e a transparência do setor público, segundo Piccoli e Klann (2015), são características das IPSAS. Para Vicente, Morais e Neto (2012), as demonstrações contábeis exigidas pela nova normatização aumentam a transparência fiscal, e contribuem para a eficiência do setor público e a melhoria na gestão pública como preconizado pela Nova Gestão Pública - NGP.

Galera e Bolívar (2007) relatam que a implantação da NGP implica no surgimento de novas necessidades de informações para tomada de decisão pelos gestores governamentais. Acrescentam que a solução para essa demanda está relacionada aos trabalhos elaborados pela Federação Internacional de Contadores - IFAC, que abarcam o projeto para harmonização contábil internacional, logo a convergência das normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público é parte de um conjunto mais amplo de mudanças preconizadas pela NGP.

## **2.2 Contabilidade Pública no Brasil**

O governo por meio dos recursos oriundos da sociedade pratica ações que objetivam o bem comum. Com a execução da despesa pública os programas de governo são realizados e suas políticas públicas colocadas em ação. É com o suporte financeiro da população que o Estado realiza gastos para o desenvolvimento econômico e social do país, e é em virtude dessa responsabilidade para com os recursos da sociedade que o Estado tem o dever de prestar contas aos seus cidadãos (SLOMSKI, 2005).

Rezende, Slomski e Corrar (2005) consideram imprescindível o papel do setor público no desenvolvimento econômico e social do país e ressaltam a necessidade de desenvolver novas metodologias que possibilitam mensurar os investimentos sociais

e seus impactos na sociedade. Sua função primária é prestar serviços que visam melhorar e manter o bem-estar dos cidadãos. Logo, os governos e entidades do setor público são responsáveis diante daqueles que fornecem os recursos a prestar contas e informações sobre a aplicação desses recursos (IPSASB, 2016)

Tendo em vista esta necessidade de prestação de contas no âmbito do setor público, a Contabilidade Pública deve ser entendida como um ramo da contabilidade geral, em que se destaca legalmente a figura do orçamento público, que estima as receitas e fixa as despesas, o planejamento por meio do Plano Diretor, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei do Orçamento, sendo que a gestão do patrimônio público não está voltada para a obtenção de lucro financeiro, mas sim, para o denominado lucro social, que será distribuído em benefício da sociedade (ANDRADE, 2012).

A Contabilidade tem como finalidade a correta evidenciação do patrimônio e análise das causas de suas mutações. As organizações públicas modificam seu patrimônio diariamente e necessitam de registro, acompanhamento e controle dessas variações para verificarem se suas metas estão sendo alcançadas e também prestarem contas da aplicação dos recursos públicos à sociedade e aos órgãos controladores (LIMA; CASTRO, 2007).

Para Araújo et al. (2009, p. 106-107), a Contabilidade Pública pode ser conceituada da seguinte forma:

[...] a Contabilidade Pública, também denominada Contabilidade Governamental, Contabilidade Administrativa, Contabilidade Oficial, Contabilidade do Estado, Contabilidade do Setor Público e Contabilidade das Administrações Públicas, entre outras, como ramo da contabilidade que, fundamentada em normas próprias e específicas, registra, classifica, acumula, controla, avalia e divulga os dados sobre o patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo-se em valioso instrumento para planejamento e controle da administração governamental.

De acordo com Pereira (2009) a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é um ramo da contabilidade que registra, controla, interpreta e informa os fenômenos que afetam as condições orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades da Administração Direta e Indireta dos entes públicos.

A Contabilidade Governamental é aplicada às pessoas jurídicas de Direito Público, que contemplam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e

suas respectivas autarquias e fundações, criadas e mantidas pelo poder público; as empresas públicas e sociedades de economia mista, as quais empregam recursos públicos (LIMA; CASTRO, 2012).

Segundo Kohama (2016) A Contabilidade Pública é um dos ramos mais difíceis da Ciência Contábil e visa captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público, sejam eles, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante o uso de uma metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas segundo normas específicas que constituem o Sistema Contábil Público.

Conforme Araújo e Arruda (2009, p. 19), as principais características da Contabilidade Pública brasileira são:

- ✓ Sua área de ação compreende os três níveis de governo: federal, estadual e municipal;
- ✓ Tem por fim selecionar, estudar, registrar, interpretar, orientar, controlar, resumir e demonstrar os fatos que afetam o patrimônio estatal;
- ✓ Seu objeto de estudo é a gestão do patrimônio das entidades públicas quanto aos aspectos contábil, orçamentário, patrimonial, financeiro e de resultado;
- ✓ Constitui um importante instrumento de planejamento e controle da gestão governamental;
- ✓ No Brasil, suas normas estão definidas na Lei nº 4.320/64.

A Contabilidade aplicada à Administração Pública tem como base a Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Com base nos dispositivos da Lei no 4.320/1964, Contabilidade Pública pode ser definida como o ramo da Contabilidade que coleta, registra e controla os atos e fatos da Fazenda Pública, mostra o Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento (SILVA, 2009).

Segundo Lima e Castro (2012), a Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil, aplicado no processo de gerar informações conceituais, de princípios e normas contábeis na gestão patrimonial das entidades governamentais, oferecendo à sociedade informações amplas e acessíveis.

Silva (2015) relata que o objetivo da Contabilidade Aplicada à Administração Pública é fornecer informações atualizadas e exatas à Administração para subsidiar

as tomadas de decisões e, aos Órgãos de Controle Interno e Externo para o cumprimento das normas legais, bem como às instituições governamentais e particulares informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

Lima e Castro (2007) relatam que o objetivo científico da contabilidade se apresenta na correta apresentação do patrimônio e na apreciação dos motivos de suas mutações. As entidades públicas, tais quais as empresas privadas, movimentam seu patrimônio diariamente, exigindo acompanhamento, registro e controle, com o intuito de averiguar se seus objetivos vêm sendo alcançados, e também para que a sociedade possa saber se os recursos públicos vêm sendo aplicados diligentemente.

### 2.2.1 Evolução da Contabilidade Pública no Brasil

Em 1808, surgiram no Brasil as primeiras iniciativas visando a implantação de um sistema de Contabilidade Pública, com a criação do Erário Régio, ou Tesouro Geral. A partir de 1850, depois de anos de retrocesso, a Contabilidade Pública se tornou inoperante. Em 1914, por falta de relatórios e documentos contábeis do tesouro brasileiro, a Inglaterra negou a concessão de um empréstimo ao Brasil (SLOMSKI, 2003).

A datar desse acontecimento, o Governo Federal e a sociedade civil inseriram técnicas de contabilidade no âmbito do setor público, uniformizando registros e controlando as ações de gestão pública em todos os níveis. Para assegurar a implementação das técnicas, criou-se por meio do Decreto nº 15.210, de 28 de dezembro de 1921, a Contadoria Geral da República. Em 1922, após a estruturação da Contabilidade Pública, foi criado o Código de Contabilidade Pública, regulamentado pelo Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922 (LOPES et al., 2010; CASTRO, 2013).

Para Silva (2011) até a edição do Código de Contabilidade Pública da União, a Contabilidade Pública era organizada segundo velhos princípios originários do período colonial em que prevalecia o regime do governo despótico, no qual os bens públicos eram propriedade do soberano.

A obtenção dos direitos políticos com a implantação do Governo Republicano ocasionou a responsabilidade individual de todos aqueles que administrem ou tenham relação com o patrimônio público. Nesse período, o setor público brasileiro representava o modelo de Estado Patrimonialista, cuja finalidade principal era a

fiscalização dos agentes responsáveis por bens e recursos em função do exercício temporário de mandato eletivo e, desta forma, ficavam em segundo plano o registro e estudo do patrimônio público e suas variações (SILVA, 2011).

De acordo com Feijó (2013) a evolução das Finanças e da Contabilidade Pública brasileira vem acontecendo desde a proclamação da República. Contudo, somente a partir da década de 1960, incitado por um período de crise econômica e institucional, tornou-se visível a necessidade de aperfeiçoamento da Administração Financeira e Contábil do país.

No ano de 1964, com a implantação da ditadura militar, os militares começaram a reforma da legislação financeira, orçamentária e de controle da gestão, com a aprovação da Lei Complementar nº 4.320/1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos, bem como, para a elaboração dos balanços da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal, com base na Contabilidade (BRASIL, 1964).

O artigo 85 da Lei nº 4.320/64 dispõe:

Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964).

A mencionada Lei, ainda vigente, incentiva a boa execução orçamentária, o equilíbrio entre as receitas e as despesas, o planejamento financeiro e a apresentação padronizada de demonstrações contábeis. Ela engloba, inclusive, elementos que objetivam diminuir o déficit orçamentário, e, assim, o endividamento dos entes públicos (VARANDAS, 2013).

Entretanto, após duas décadas da Lei Complementar nº 4.320/64, o Governo Federal percebeu que estavam ocorrendo muitos problemas de natureza administrativa, que prejudicavam a adequação da gestão dos recursos públicos e a elaboração do orçamento unificado. As finanças públicas brasileiras eram desestruturadas, inexistia mecanismos adequados de planejamento, execução e controle financeiro. Em 1986, com as intensas pressões em busca de um ajuste fiscal, criou-se a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade do Poder Executivo para ajudar o Ministério da Fazenda na elaboração

e execução de um orçamento unificado a partir do exercício de 1987 (SCARPIN; SOARES, 2010).

Com a necessidade de informações que permitissem aos gestores a agilizar as tomadas de decisão, optou-se pelo desenvolvimento e implantação de um sistema informatizado, no intuito de integrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do poder executivo, o qual fornecesse informações gerenciais úteis e fidedignas (SCARPIN; SOARES, 2010).

Foi assim que a STN, juntamente com o Serviço Federal de Processamento de Dados - SERPRO, definiu e desenvolveu o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, com implantação em janeiro de 1987. O SIAFI é uma ferramenta eletrônica para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos da União. Esse sistema substituiu todos os sistemas contábeis de controle orçamentário na administração pública federal, logo, para as receitas e despesas foram usados os mesmos códigos do manual de elaboração do orçamento (WIEMER; RIBEIRO, 2004; CASTRO, 2013).

Com a evolução da sociedade e o processo democrático após o regime ditatorial, novas necessidades surgiram e uma nova Constituição Federal foi promulgada, outorgando mais responsabilidades aos entes federativos, sobretudo aos municípios, os quais foram encarregados de gerir os recursos para servir, da melhor forma possível, os anseios da sua população (PEQUENO, 2013; XAVIER, 2007).

De acordo com Macêdo e Klann (2014) uma inovação da Carta Magna brasileira foi a criação dos instrumentos de planejamento e transparência. O plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais têm o propósito de orientar o gestor público quanto aos procedimentos de registro dos planos de direcionamento dos recursos públicos, com vistas à implementação de políticas públicas, delimitando prazos e evidenciando características para cada um desses dispositivos legais.

A Constituição Federal também estabeleceu que, uma Lei Complementar iria dispor sobre Finanças Públicas. Esta Lei de nº 101, foi criada em 04 de maio de 2000, e por estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal ficou conhecida popularmente como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Tal lei possui quatro pilares ou preceitos básicos: o planejamento governamental, o equilíbrio fiscal, o endividamento público e a transparência na gestão fiscal (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Macêdo e Klann (2014) ressaltam que, a LRF tem como um dos pilares a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais. Para Santana et al. (2009) a relação entre a Contabilidade e a LRF consiste no objetivo da contabilidade de fornecer informações sobre o patrimônio público a seus múltiplos usuários, e contribuir para a evidenciação dos elementos acerca da administração pública.

A LRF está de acordo com os novos paradigmas da gestão pública, caracterizada pela implementação de funções mais gerenciais e a introdução da participação popular no processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas (BORGES, 2012). Essa lei destaca a importância da transparência das contas públicas em meios eletrônicos, para que essa informação seja o pressuposto de um controle externo, realizado pela sociedade (CRUZ; FERREIRA; SILVA; MACEDO, 2012).

Pode-se considerar, segundo Callegário (2015), que um governo transparente tem como características indispensáveis o acesso às informações de forma compreensível para toda a população e a abertura para sua participação na gestão. Para Cruz (2010) no âmbito da transparência fiscal, isto se refere a possibilidade de acompanhamento de forma clara da execução orçamentária e das finanças públicas. Porém, é necessário que as os relatórios disponibilizados sejam passíveis de informar o real sentido que divulgam.

Em 2009, com a criação da Lei Complementar nº 131/2009, conhecida como Lei de Transparência, foram acrescentados dispositivos a LRF que estabeleceu a obrigação de disponibilizar em meios eletrônicos, em tempo real, as informações minuciosas acerca da execução orçamentária e financeira da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (CRUZ, 2010).

Em novembro de 2011 foi sancionada a Lei n.º 12.527, com entrada em vigor a partir de 16 de maio de 2012, conhecida como a Lei de Acesso à Informação (LAI). Tal Lei visa assegurar o direito fundamental de acesso à informação, com foco na ação proativa do Estado, com o uso de recursos tecnológicos (sítios na internet), buscando a transparência e visando o favorecimento do controle social (PLATT NETO, 2017). Entende-se que é “dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão” (BRASIL, 2011, art. 5º).

A LAI possui as seguintes diretrizes (BRASIL, 2011, art. 3º,):

- ✓ observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
- ✓ divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- ✓ utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;
- ✓ fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; e
- ✓ desenvolvimento do controle social da administração pública.

Apesar de não utilizar os termos “contabilidade”, “contas públicas” e “demonstrativos” em seu texto, a Lei n.º 12.527/2011 assegura em seu artigo 7º o direito de obter informações sobre o patrimônio público, a utilização dos recursos públicos, à prestações de contas, à informações contidas em registros ou documentos, licitações, contratos, à implementação, acompanhamento e resultados das políticas públicas, bem como metas e indicadores propostos, entre outros (PLATT NETO, 2017).

Por fim, nos últimos anos há a implantação de um novo modelo de Contabilidade Pública, convergindo as práticas vigentes aos padrões internacionais, motivada pela reforma da “Nova Gestão Pública” que atua, fortemente, na Contabilidade Governamental, em seus sistemas financeiros e de medição de desempenho do exercício (CASTRO, 2016). Para Melo e Ayres (2014) a convergência contribui para uma performance responsável e transparente da gestão pública, devido a harmonização das técnicas contábeis que conduzem a evidenciação de informações mais claras e entendíveis.

### **2.3 Normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS)**

Visando desenvolver a homogeneização das informações contidas nos demonstrativos contábeis e financeiros divulgados, iniciou-se um processo de criação de um modelo internacional de normas contábeis. Em 1973, os Estados Unidos foi o primeiro país a se preocupar com a elaboração de um arcabouço para a confecção e publicação de normas de contabilidade, com a criação do Conselho de Normas de Contabilidade Financeira (*Financial Accounting Standards Board – FASB*) que têm

como finalidade padronizar os procedimentos contábeis financeiros de instituições de capital aberto e não governamentais (CASTRO, 2016).

De acordo com Castro (2016) em 1973 também foi criado o Comitê Internacional de Normas Contábeis (*International Accounting Standards Committee – IASC*), uma fundação sem fins lucrativos com o intuito de elaborar e divulgar, de maneira completamente autônoma, um modelo novo de normas contábeis internacionais que fossem mundialmente acolhidas. Em 2001, foi criado o Conselho Internacional de Normas Contábeis (*International Accounting Standards Board – IASB*), na estrutura do IASC, tomando suas responsabilidades técnicas e tendo como objetivo melhorar os pronunciamentos contábeis internacionais anteriormente emitidos pelo IASC.

O IASB possui, atualmente, *status* de regulador internacional. Vários países estão convergindo para seus padrões contábeis, dentre eles o Brasil. O IASB emite as Normas Internacionais de Contabilidade Financeira (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) com o objetivo de harmonizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes nos vários países, contribuindo com a estrutura conceitual e propiciando a apreciação e interpretação dos demonstrativos financeiros (CASTRO, 2016).

Seguindo a mesma linha do setor privado, na área pública notou-se a necessidade de padrões contábeis globais, para proporcionar a comparabilidade das demonstrações entre os países e uma maior transparência (CALLEGÁRIO, 2015). De acordo com Diniz et al. (2015), as mudanças na contabilidade pública na esfera mundial foram concretizadas com o intuito de superar os entraves do modelo burocrático e permitir em emprego mais eficiente dos recursos.

Segundo Prado e Paiva (2017), o processo de internacionalização da Contabilidade Pública teve início no XI Congresso Mundial de Contadores, ocorrido na Alemanha, em 1977, com a criação da Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*), tendo como finalidade o fortalecimento em nível mundial da contabilidade aplicada ao setor público.

A IFAC é uma organização global composta por mais de 175 membros e associados em mais de 130 países e jurisdições, incluindo dois órgãos do Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON e muitos outros da região latino-americana (SCARPIN; SOARES, 2010).

A IFAC representa quase 3 milhões de contadores em práticas públicas, educação, serviços governamentais, indústria e comércio e apoia o desenvolvimento de todos os setores da profissão contábil em todo mundo e tem por missão contribuir para o desenvolvimento, adoção e implementação de normas e regulamentos de alta qualidade. Para cumprir a sua missão, a IFAC criou em 1989 o Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB*), para desenvolver normas de qualidade e orientar usuários da contabilidade de entidades do setor público (IFAC, 2018).

O IPSASB, conselho responsável pelos pronunciamentos relativos ao setor público, é um órgão de normatização independente que trabalha com o apoio da IFAC e usa as IFRS emitidas pelo IASB como base (ROMANI; CAMARGO; JUNQUEIRA; VALENZUELA, 2011).

Para Bellanca e Vandernoot (2013) o IPSASB visa o desenvolvimento de normas de contabilidade, com o objetivo de melhorar a qualidade e a transparência dos demonstrativos contábeis das organizações do setor público a nível global. Em consonância com a IFAC (2018), o IPSASB procura atender o interesse público mediante a elaboração de normas contábeis de alta qualidade para uso das entidades do setor público em todo o mundo na confecção dos seus demonstrativos financeiros para as mais diversas finalidades. O objetivo é fazer com que as demonstrações contábeis sejam comparáveis internacionalmente.

Para atender tais necessidades, o IPSASB desenvolveu as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), que estabelecem critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação, bem como requisitos de divulgação para transações e eventos nas demonstrações financeiras de entidades do setor público (BELLANCA; VANDERNOOT, 2013).

De acordo com Callegário (2015), as IPSAS são normas contábeis específicas para entidades públicas que se fundamentam nas IFRS. A adoção das IPSAS pode propiciar maior eficiência e eficácia na auditoria e apreciação de relatórios financeiros governamentais, uma vez que são adotadas regras comuns em todo o mundo nesses relatórios e eventos idênticos.

A adesão das IPSAS é consistente com as exigências internas e externas do setor público, que estabelecem um desenvolvimento da informação institucional econômico-financeira com relação à melhoria das políticas públicas de formulação,

implementação e controle. Desse modo, as IPSAS possibilitam a representação global da atividade, aumentando inclusive, a transparência para os cidadãos. Em termos de eficiência e eficácia, representa uma base disponível com informações úteis para o controle dos gastos públicos (ROSSI; TREQUATTRINI, 2011).

Segundo Chan (2006) as IPSAS têm como objetivos promover uma maior responsabilidade na prestação de contas por parte dos governos dos países e, conseqüentemente, demonstrar qualidade e confiabilidade contábil por meio dos relatórios financeiros, no intuito de melhorar a gestão financeira e harmonizar as informações financeiras em âmbito internacional.

Lima, Guedes e Santana (2009, p.18) relatam que:

As IPSAS, que estão em processo de adoção por diversos países, buscam, de modo geral, a convergência dos critérios de reconhecimento de Receitas e Despesas, Ativos e Passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, dos resultados do exercício, das mutações da posição financeira e das mutações no patrimônio líquido no âmbito do Setor Público.

De acordo com a STN (2013), são muitos os benefícios gerados com a adoção dos procedimentos e normas internacionais de contabilidade. Dentre eles pode-se destacar:

- ✓ Geração de informação útil para a tomada de decisão por parte dos gestores públicos;
- ✓ Comparabilidade entre os entes da federação e entre diferentes países;
- ✓ Registro e acompanhamento de transações que afetam o patrimônio antes de serem contempladas no orçamento;
- ✓ Melhoria no processo de prestação de contas, tanto por parte dos tribunais e órgãos de controle, quanto pela sociedade;
- ✓ A implantação de sistema de custos no Setor Público, conforme previsto na LRF;
- ✓ Elaboração do Balanço do Setor Público Nacional (consolidação nacional das contas dos entes da Federação), conforme previsto na LRF;
- ✓ Racionalização e melhor gestão dos recursos públicos;
- ✓ Reconhecimento do profissional contábil no setor público.

O quadro 1 elenca o conjunto das IPSAS publicadas pela IFAC até 31 de janeiro de 2019:

Quadro 1: Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - IPSAS

<b>Norma</b>	<b>Abordagem</b>
IPSAS 0	Estrutura Conceitual - Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
IPSAS 1	Apresentação das Demonstrações Financeiras
IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3	Políticas Contábeis, Mudança nas Estimativa e Retificação de Erro
IPSAS 4	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS 5	Custos de Empréstimos
IPSAS 6	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS 7	Investimento em Coligada e em Controlada
IPSAS 8	Empreendimento Controlado em Conjunto ( <i>joint venture</i> )
IPSAS 9	Receita de Transação com Contraprestação
IPSAS 10	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária
IPSAS 11	Contratos de Construção
IPSAS 12	Estoques
IPSAS 13	Operações de Arrendamento Mercantil
IPSAS 14	Eventos Subsequentes
IPSAS 15	Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação (substituída por IPSAS 28,29,30)
IPSAS 16	Propriedade para Investimento
IPSAS 17	Imobilizado e Equipamentos
IPSAS 18	Informações por Segmento
IPSAS 19	Provisões, Passivos e Ativos Contingentes
IPSAS 20	Divulgações de Partes Relacionadas
IPSAS 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
IPSAS 22	Divulgação de Informações Financeiras de Setores Gerais do Governo
IPSAS 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24	Apresentação das informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras
IPSAS 25	Benefícios a Empregados (substituída pela IPSAS 39 a partir de janeiro de 2018)
IPSAS 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS 31	Ativos Intangíveis
IPSAS 32	Contratos de Concessão de Serviços: Concedente
IPSAS 33	Adoção do Regime de Competência pela Primeira Vez
IPSAS 34	Demonstrações Contábeis Separadas
IPSAS 35	Demonstrações Contábeis Consolidadas
IPSAS 36	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto e Joint Ventures
IPSAS 37	Acordos Conjuntos
IPSAS 38	Divulgação de Participação em Outras Entidades
IPSAS 39	Benefícios a Empregados
IPSAS 40	Combinações no Setor Público

IPSAS 41	Instrumentos Financeiros
IPSAS 42	Benefícios Sociais

Fonte: Adaptado pela autora da IFAC (2019).

A literatura aponta que as IPSAS tornaram-se referência internacional para o desenvolvimento de sistemas de contabilidade no setor público em todo o mundo. Para Nascimento (2007) há cada vez mais a necessidade de confrontação entre as finanças públicas de diversas nações, para que existam parâmetros que permitam verificar o desempenho de cada uma delas.

## **2.4 Processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

Atualmente com a globalização econômica, a contabilidade passou a ser um mecanismo para a tomada de decisões em nível internacional. No entanto, devido às peculiaridades de cada país, as práticas contábeis adotadas tendem a ser divergentes. Assim, com o objetivo de propiciar a compreensão dessa linguagem e sua comparabilidade, verificou-se uma necessidade de buscar critérios contábeis harmônicos (NIYAMA, 2009).

A harmonização contábil é um movimento em que diversos países executam alterações nos seus sistemas e normas com a finalidade de torná-los compatíveis, iniciando com a identificação de uma teoria geral das Ciências Contábeis e um marco conceitual comum que fundamente a sua normatização, ponderando a importância dessas normas na economia bem como as características e especificidades de cada nação (AMENABAR, 2001).

A urgência de harmonização da contabilidade internacional passou a ser discutida na esfera pública a partir de uma perspectiva comum: a necessidade de comparar os resultados obtidos pelos diversos países, o reforço da qualidade das informações contábeis partindo de critérios e princípios internacionais, e uma maior preocupação dos diferentes governos em administrar de acordo com os critérios de *accountability* (SANTOS; ALVES, 2015).

Para Moraes e Platt Neto (2011) a convergência contábil no setor público começou sob a expectativa de comparação dos resultados alcançados pelos governos e aumento da qualidade da evidenciação contábil. Entretanto, a implementação de um

padrão contábil único em todos os países é um processo difícil, em razão de envolver questões políticas e culturais que podem influenciar e até impedir o processo de convergência.

Diante do exposto, salienta-se que ao pesquisar Contabilidade Internacional é necessário distinguir os termos harmonização, convergência, uniformização e padronização. O termo convergência começou a ser utilizado na área contábil no final da década de 1990, associando-o ao aumento da compatibilidade dos padrões a um elevado nível de qualidade (ZEFF, 2007). Niyama e Silva (2009) asseguram que o termo convergência está ligado à ideia de “movimento em direção a”, o que indica um processo para a adesão de uma linguagem comum.

No que se refere a harmonização contábil, segundo Weffort (2005, p. 21) pode ser conceituada como:

[...] um processo por meio do qual as diferenças nas práticas contábeis entre os países são reduzidas. É importante destacar que a harmonização visa uma redução das diferenças nas práticas contábeis, mas não sua eliminação, na medida em que reconhece que cada país deve “direcionar” a contabilidade para atender às suas características e necessidades específicas, o que leva obrigatoriamente a diferença entre os países.

Ainda para Weffort há distinção entre harmonização e uniformização (2005, p. 22) “os termos harmonização e uniformização não podem, de forma alguma, ser tomados como sinônimos ao tratar das práticas contábeis, porque o primeiro fala em redução das diferenças, enquanto o último defende a eliminação de diferenças entre os países”.

Niyama (2009, p. 38), difere os termos harmonização e padronização, como se observa a seguir:

Harmonização é o processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas, enquanto padronização é um processo de uniformização de critérios, não admitindo flexibilização.

Conforme Pohlmann (1995), a harmonização das normas contábeis é um processo imprescindível e natural devido ao atual cenário de internacionalização e globalização dos negócios, que traz como possível implicação a necessidade de mais informações de natureza contábil, com teor claro e compreensível.

Em consonância com Santos e Alves (2015), a harmonização contábil visa melhorar e aperfeiçoar a Contabilidade Pública com foco na transparência, responsabilidade e controle, gerando informações úteis acerca do desempenho dos entes públicos. A adoção das normas internacionais direciona a um expressivo avanço na qualidade dos relatórios financeiros emitidos pelos órgãos públicos, e, por conseguinte, na informação divulgada acerca da alocação dos recursos públicos, além da possibilidade de comparação dentro do setor público global.

As mudanças ocorridas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público buscam se ajustar aos padrões internacionais das IPSAS, permitindo a uniformidade dos relatórios para que esses possam ser interpretados pelos mais diversos profissionais em diferentes países (FERREIRA; MARCHESINI, 2011). As novas mudanças tornam as demonstrações contábeis mais transparentes e trazem maior responsabilidade para a gestão pública, elevando a sua eficiência e eficácia (XAVIER JÚNIOR; PAULO; SILVA, 2010).

Para Sutcliffe (2003), a normatização em nível global de Contabilidade Pública são mecanismos importantes para a consolidação da transparência e governança pública, além de permitirem a utilização de boas práticas, que colabora para uma maior consistência dos relatórios contábeis gerados pelos governos. Ao seguir os padrões contábeis internacionais, as contas demonstradas apontam uma maior credibilidade tanto para a população quanto para os gestores públicos e a comunidade internacional de uma maneira geral (CAVANAGH; BENITO, 2015).

Mapurunga, Meneses e Peter (2011) salientam que as entidades internacionais que versam sobre as normas contábeis têm desenvolvido várias ações no intuito de criar as condições para que ocorra a convergência às IPSAS em escala mundial. A introdução das IPSAS no setor público impulsiona os países a modificar suas políticas e procedimentos contábeis. Cada país possui suas próprias regras e regulamentos contábeis, no entanto, precisam se adequar ao novo modelo de Contabilidade Pública (CHAN, 2006).

Conforme Slomski (2005), a nova Contabilidade Pública pode aprimorar e fortalecer as relações do Estado com a sociedade, na medida em que os governos devem assegurar que informações objetivas, confiáveis, íntegras, seguras e relevantes sejam disponibilizadas de forma acessível e de fácil compreensão, que não apenas contemplem a obrigação do governo em prestar contas, mas também contribuam para o aperfeiçoamento da gestão pública.

Para a STN (2015) importantes mudanças deverão ser feitas para o país avançar no processo de convergência às normas internacionais:

- Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que é uma estrutura padronizada e obrigatória para toda a Federação;
- Adequação dos sistemas informatizados de contabilidade para permitir os registros de acordo com as novas normas e o PCASP;
- Adequação dos sistemas de apoio como os de créditos a receber e de gestão patrimonial;
- Capacitação dos servidores e dos gestores envolvidos no processo;
- Comunicação oportuna e tempestiva entre os diversos setores da administração e a contabilidade;
- Implantação/adequação de sistemas de controle dos bens de almoxarifado, bens móveis e imóveis.

As mudanças não são simples e para que sejam bem-sucedidas são necessários o envolvimento e o engajamento das diversas áreas, incluindo os gestores e autoridades públicas. Porém, esse esforço possibilitará a geração de informação útil e relevante, melhorando a transparência da gestão pública, além de outros benefícios (STN, 2015).

Nesse sentido, foram concentrados esforços pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, na qualidade de órgão regulador das práticas contábeis no Brasil, pela Secretaria de Tesouro Nacional - STN e pelas instituições que atuam com a Contabilidade Pública, visando ações para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (AUGUSTINHO; LIMA, 2012).

Para o estudo das necessidades desse processo de convergência da Contabilidade Pública, Feijó e Bugarim (2008) citam a criação, pelo CFC, do Comitê Gestor da Convergência no Brasil por meio da Resolução CFC n. 1.103/2007 e, da Portaria CFC n. 54/2008, instituiu-se o grupo de trabalho da convergência em Contabilidade Pública, com o objetivo de dar início aos trabalhos de tradução e internalização das normas internacionais à cultura contábil nacional, como também, o estabelecimento do plano de ação.

Assim, em 2008, o CFC emitiu as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, as NBC T 16.1 a 16.10 foram inspiradas nas IPSAS, e tinham como objetivo o reconhecimento, a evidenciação e a mensuração de atos e fatos contábeis. Neste processo de alteração da normatização foram instaurados o caráter democrático e a ampla mobilização, que reuniu órgãos

também órgãos como os Tribunais de Contas Estaduais, as Instituições de Educação Superior, entidades paraestatais e representantes dos governos federal, estaduais e municipais, obtendo-se como resultado a emissão das NBCASP, que abrangem entes da Federação, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (VARANDAS, 2013).

As NBC T 16.1 a 16.10 foram aprovadas pelas Resoluções CFC nº 1.128 a nº 1.137/2008, e a NBC T 16.11 foi aprovada pela Resolução nº 1.366/2011. As normas foram alteradas pelas Resoluções CFC nº 1.268/2009 e nº 1.437/2013. No entanto, dentre essas normas apenas 03 ainda estão em vigor, são elas: NBC T 16.7 consolidação das demonstrações contábeis, NBC T 16.9 depreciação, amortização e exaustão e a NBC T 16.11 sistema de informações de custos do setor público, conforme exposto no quadro 2 (CFC, 2019):

Quadro 2: Relação das primeiras NBCASP

NORMA	PUBLICAÇÃO	ALTERAÇÃO/REVISÃO	TÍTULO
NBC T 16.1	2008: Resolução CFC n. 1.128	2009: Resolução CFC n. 1.268 2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Conceituação, objeto e campo de aplicação.
NBC T 16.2	2008: Resolução CFC n. 1.129	2009: Resolução CFC n. 1.268 2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Patrimônio e sistemas contábeis.
NBC T 16.3	2008: Resolução CFC n. 1.130	2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil.
NBC T 16.4	2008: Resolução CFC n. 1.131	2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Transações no setor público.
NBC T 16.5	2008: Resolução CFC n. 1.132	2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: Revogada a partir de 1/1/2017	Registro contábil.
NBC T 16.6	2008: Resolução CFC n. 1.133	2009: Resolução CFC n. 1.268 2013: Resolução CFC n. 1.437 2018: Revogada a partir de 1/1/2019	Demonstrações contábeis.
NBC T 16.7	2008: Resolução CFC n. 1.134	2018: Revogada a partir de 1/1/2021	Consolidação das demonstrações contábeis.
NBC T 16.8	2008: Resolução CFC n. 1.135	2018: Revogada a partir de 1/1/2019	Controle interno.
NBC T 16.9	2008: Resolução CFC n. 1.136	Resolução em vigor	Depreciação, amortização e exaustão.
NBC T 16.10	2008: Resolução	2013: Resolução CFC n. 1.437 2016: Revogada a partir de	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em

	CFC n. 1.137	1/1/2017	entidades do setor público.
NBC T 16.11	2011: Resolução CFC n. 1.366	2013: Resolução CFC n. 1.437 Resolução em vigor	Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Fonte: Adaptada pela autora do CFC (2019)

O foco das NBCASP, inspiradas nas IPSAS, é o resgate da contabilidade patrimonial, buscando a evidenciação correta do patrimônio público e não somente o controle orçamentário (CASTRO, 2016).

Darós e Pereira (2012) afirmam que, um ponto que merece destaque é a mudança de enfoque contábil introduzida pelas novas normas. A princípio estritamente orçamentário, o enfoque se volta agora para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para receitas e despesas públicas. Um dos resultados mais esperados da adoção do regime de competência integral é o registro contábil das transações no momento da ocorrência de cada fato gerador, e não no momento do pagamento ou recebimento. Isso possibilita que algumas informações que antes não integravam as contas públicas passem a ser registradas no período em que realmente incorreram (CRUVINEL; LIMA, 2011).

O CFC (2017) também relata que as principais mudanças trazidas por essas novas regras se referem à evidenciação patrimonial. Uma crítica à Contabilidade Pública é a ênfase que a mesma atribuía à execução do orçamento em detrimento da evidenciação patrimonial. Diante da nova realidade da Contabilidade Pública, o patrimônio ganha relevância, adotando a contabilização de depreciações, amortização, exaustão; registro de bens intangíveis e de uso comum; a implantação do sistema de custos; o resultado econômico e as mutações do patrimônio.

Para Ferreira e Marchesini (2011) essas mudanças irão trazer o fortalecimento institucional das organizações públicas, oferecendo ao cidadão uma gestão de recursos transparente, com informações relevantes da aplicação do dinheiro arrecado mediante a cobrança de tributos.

Segundo a KPMG (2014), outro ponto importante no processo de convergência é a implantação de um sistema de custos, que traz uma definição mais clara e qualitativa da relação entre o custo e o benefício gerado por uma atividade, tornando-se um instrumento de transparência dos atos públicos e possibilitando uma melhor gestão dos recursos. Além dos pontos destacados, o novo modelo de contabilidade

necessita de muitas outras práticas, como a evidenciação de depreciação, amortização, exaustão e ajustes para perdas.

Em 2008, a STN editou a primeira edição do Manual denominado Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público composto pelo Manual de Receita Nacional e o Manual de Despesa Nacional, aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 14 de outubro de 2008, e substituído em 2009 pela segunda edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, instrumento que incorpora as regras contidas nas NBCASP, e tem como objetivo padronizar em termos nacionais os procedimentos contábeis (STN, 2018).

O MCASP em conjunto com as NBCASP, dão suporte para o processo de elaboração e execução do orçamento, além de resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Logo, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, permitindo a análise de demonstrativos financeiros adequados aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional, o PCASP (STN, 2018).

Salienta-se que, as NBC T publicadas em 2008 entraram em vigor somente no exercício de 2010. Tais normas, assim como a NBC T 16.11, inspiraram-se ou basearam-se nas IPSAS, porém essas produções não resultaram na total convergência a tais normas. Para o processo efetivo de convergência, o CFC adotou a estratégia de convergência integral às IPSAS, em que as normas internacionais seriam traduzidas e adaptadas à realidade brasileira somente quando necessário. Sendo assim, em consonância com o cronograma estabelecido pelo grupo de trabalho, as IPSAS existentes atualmente serão convergidas até 2021, priorizando a publicação das normas por assuntos estratégicos (CFC, 2019).

A partir os trabalhos realizados desde 2015 pelo grupo de assessor, a primeira norma convergida efetivamente e publicada pelo CFC corresponde à Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. Sua publicação no DOU de 4 de outubro de 2016, revogou, a partir de 1º de janeiro de 2017, a Resolução CFC n. 750/93 e suas alterações e cinco Resoluções do CFC que dispunham sobre normas aplicáveis ao setor público, a saber: NBC T 16.1, NBC T 16.2, NBC T 16.3, NBC T 16.4 e NBC T 16.5, além disso, houve a publicação de mais 05 normas convergidas às IPSAS (NBC TSP 01 à NBC TSP 05), com vigência a partir de 2017 (CFC, 2019).

Em 2017 foram publicadas mais 05 normas (NBC TSP 06 à NBC TSP 10), com início de vigência a partir de 2019. Já em 2018 foram publicadas 11 normas, tendo as 05 primeiras (NBC TSP 11 à NBC TSP 15) início de vigência em 2019, e as demais (NBC TSP 16 à NBC TSP 21) início de vigência a partir do ano de 2021, conforme demonstrado no quadro 3 (CFC, 2019):

Quadro 3: Relação das NBC TSP convergidas às IPSAS

NBC	NOME DA NORMA	ANO PUBLICAÇÃO	INÍCIO VIGÊNCIA	CORRELAÇÃO IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	2016	2017	Conceptual Framework
NBC TSP 01	Receita de Transação sem Contraprestação	2016	2017	IPSAS 23
NBC TSP 02	Receita de Transação com Contraprestação	2016	2017	IPSAS 9
NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	2016	2017	IPSAS 19
NBC TSP 04	Estoques	2016	2017	IPSAS 12
NBC TSP 05	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	2016	2017	IPSAS 32
NBC TSP 06	Propriedade para Investimento	2017	2019	IPSAS 16
NBC TSP 07	Ativo Imobilizado	2017	2019	IPSAS 17
NBC TSP 08	Ativo Intangível	2017	2019	IPSAS 31
NBC TSP 09	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	2017	2019	IPSAS 21
NBC TSP 10	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	2017	2019	IPSAS 26
NBC TSP 11	Apresentação das Demonstrações Contábeis	2018	2019	IPSAS 1
NBC TSP 12	Demonstração dos Fluxos de Caixa	2018	2019	IPSAS 2
NBC TSP 13	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	2018	2019	IPSAS 24
NBC TSP 14	Custos de Empréstimos	2018	2019	IPSAS 5
NBC TSP 15	Benefícios a Empregados	2018	2019	IPSAS 39
NBC TSP 16	Demonstrações Contábeis Separadas	2018	2021	IPSAS 34
NBC TSP 17	Demonstrações Contábeis Consolidadas	2018	2021	IPSAS 35
NBC TSP 18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	2018	2021	IPSAS 36
NBC TSP 19	Acordos em Conjunto	2018	2021	IPSAS 37
NBC TSP 20	Divulgação de Participações em Outras Entidades	2018	2021	IPSAS 38
NBC TSP 21	Combinações No Setor Público	2018	2021	IPSAS 40

Fonte: Adaptado pela autora (CFC, 2019)

Assim, as NBC TSP, publicadas pelo CFC, têm como base de elaboração as IPSAS. Por sua vez, a STN edita o MCASP, com base nas NBC TSP, e fixa os prazos para adoção dos procedimentos mediante aprovação e publicação de portarias. Observa-se, portanto, a cooperação e o trabalho em conjunto entre CFC e STN no

que se refere à adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS. Cabe destacar que, essa parceria entre ambas as instituições é recente na CASP no Brasil, visto que o termo de cooperação técnica, assinado em 2015 entre CFC e a IFAC, estabeleceu que o CFC fica obrigado a atuar junto às autoridades governamentais, e órgãos que estabelecem as normas de demonstrações financeiras do setor público, para a implementação das IPSAS (CFC, 2019).

O MCASP possui normas de alcance obrigatório para todos os órgãos e entidades da administração pública direta e indireta dos entes da Federação, e, objetiva a instauração de procedimentos contábeis que reconheçam o patrimônio público, a implementação de sistemas de custos, a melhoria das informações dos demonstrativos e relatórios contábeis e a contribuição na avaliação dos impactos das políticas públicas. O manual ainda reafirma a adoção do regime de competência para o reconhecimento das variações patrimoniais a fim de evidenciar o impacto no patrimônio (STN, 2018).

Castro et al. (2016) relatam que o MCASP é o primeiro manual voltado especificamente a área pública, é referência para os procedimentos contábeis a serem adotados pelos entes e serve de elo entre o conceitual e o operacional, e é fundamental por orientar os contadores nas práticas a serem adotadas para implantação das normas. É composto por cinco volumes ou partes, apresentados no quadro 4 que elenca, também, os principais assuntos abordados (STN, 2018).

Quadro 4: Partes e tópicos do MCASP 8ª edição

Parte	Título	Tópicos
	Parte Geral	Apresenta uma contextualização sobre a ciência contábil aplicada ao setor público, sobre o processo de implantação das novas normas e sobre o alcance do MCASP.
I	Procedimentos Contábeis Orçamentários	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Princípios orçamentários.</li> <li>• Receita orçamentária.</li> <li>• Despesa orçamentária.</li> <li>• Fonte/destinação de recursos.</li> <li>• Registros contábeis referentes a transações sem efetivo fluxo de caixa.</li> </ul>

II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elementos das demonstrações contábeis.</li> <li>• Mensuração de ativos e passivos.</li> <li>• Estoques.</li> <li>• Ativo imobilizado.</li> <li>• Ativo intangível.</li> <li>• Redução ao valor recuperável.</li> <li>• Propriedade para investimento.</li> <li>• Receita de transações sem contraprestação.</li> <li>• Receita de transações com contraprestação.</li> <li>• Custo de empréstimos.</li> <li>• Provisões, passivos contingentes e ativos Contingentes.</li> <li>• Reflexo patrimonial das despesas de exercícios anteriores (DEA).</li> </ul>
III	Procedimentos Contábeis Específicos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• FUNDEB.</li> <li>• Concessões de serviços públicos.</li> <li>• Operações de crédito.</li> <li>• Regime próprio de previdência social (RPPS).</li> <li>• Dívida ativa.</li> <li>• Precatórios em regime especial.</li> <li>• Consórcios públicos.</li> </ul>
IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Introdução.</li> <li>• Aspectos gerais do PCASP.</li> <li>• Estrutura do PCASP.</li> </ul>
V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Introdução.</li> <li>• Balanço orçamentário.</li> <li>• Balanço financeiro.</li> <li>• Balanço patrimonial.</li> <li>• Demonstrações das variações patrimoniais.</li> <li>• Demonstração dos fluxos de caixa.</li> <li>• Demonstração das mutações no patrimônio líquido.</li> <li>• Notas explicativas às DCASP.</li> <li>• Consolidação das demonstrações contábeis.</li> </ul>

Fonte: STN (2018)

A Parte Geral, segundo STN (2018), apresenta uma introdução sobre os aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal da contabilidade aplicada ao setor público, sobre o processo de convergência das novas normas e sobre o alcance do MCASP. Ressalta inclusive, a relevância de perceber os diferentes enfoques da contabilidade pública para não fazer uso de interpretações errôneas sobre os registros contábeis (CASTRO, 2016).

Conforme Oliveira (2014) os Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) reúnem conceitos, regras e procedimentos referentes aos atos e fatos orçamentários e sua relação com a contabilidade, e ainda, tem como finalidade a harmonização no que se diz respeito à receita e despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros. Para Castro (2016), esta parte dos PCO melhora a qualidade e a consistência das informações prestadas aos cidadãos, e permite o processo de fiscalização da arrecadação das receitas e execução das despesas.

Na parte dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) são abordados os processos de composição patrimonial, ativos e passivos efetivos e contingentes,

imobilizado, intangível, depreciação, amortização e reavaliação de ativos, além de mensuração de ativos e passivos (OLIVEIRA, 2014).

Para Santos (2015) os Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), regulamentam as práticas específicas do setor público como o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FUNDEB), as Parcerias Público-Privadas (PPP), Operações de Crédito, o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), a Dívida Ativa, os precatórios e os Consórcios Públicos.

Segundo Oliveira (2014) a parte que contempla o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) demonstra os aspectos gerais e a estrutura do novo plano de contas. O PCASP é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um grupo padronizado de contas, sendo imprescindível para processar informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais consolidadas por esfera governamental. A estrutura básica do Plano de Contas pode ser compreendida conforme o exposto no quadro 5:

Quadro 5: Estrutura básica do PCASP

1 – Ativo	2 – Passivo
3 – Variação Patrimonial Diminutiva	4 – Variação Patrimonial Aumentativa
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
7 – Controles Devedores	8 – Controles Credores

Fonte: Elaborado pela autora, baseado na STN (2018)

Os grupos 1, 2, 3 e 4 são contas de natureza patrimonial, são registradas de acordo com o regime de competência, sendo que grupos 1 e 2 são contas patrimoniais e 3 e 4 contas de resultado. Os grupos 5 e 6 são contas de natureza orçamentária, registram o planejamento e execução do orçamento, baseados no regime misto. E os grupos 7 e 8, são contas de natureza de controle e, portanto, registram as informações típicas de controle de atos e fatos que possam vir a modificar a situação patrimonial (OLIVEIRA, 2014).

A parte das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) visa padronizar os conceitos, as regras e procedimentos relativos a elaboração das demonstrações contábeis do setor público (OLIVEIRA, 2014).

Segundo a STN (2018), as Demonstrações Contábeis têm papel importante como instrumento de gestão e divulgação do resultado da aplicação dos recursos

públicos. Ao todo são 7 (sete) demonstrações contábeis definidas no campo de aplicação da CASP, são elas:

- 1) Balanço Patrimonial,
- 2) Balanço Orçamentário,
- 3) Balanço Financeiro,
- 4) Demonstração das Variações Patrimoniais,
- 5) Demonstração dos Fluxos de Caixa,
- 6) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e
- 7) Notas Explicativas.

O Balanço Patrimonial evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública, seus ativos e passivos circulantes e não-circulantes, bem o resultado patrimonial. O Balanço Orçamentário expressa as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, apresentando as receitas por categoria econômica, origem e espécie, com sua previsão inicial, a atualizada, receita realizada e saldo a realizar, e as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, com a dotação inicial, a atualizada, as despesas empenhadas, liquidadas e pagas e o saldo da dotação (STN, 2018).

O Balanço Financeiro por sua vez, mostra a receita e a despesa orçamentária bem como os recebimentos e pagamentos extra orçamentários, com os saldos em espécies do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte (STN, 2018).

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) indica o resultado patrimonial do exercício, confrontando as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e as diminutivas. A Demonstração dos Fluxos de Caixa evidencia as entradas e saídas de caixa, as classifica em fluxo operacional, de investimento e de financiamento, é elaborada pelo método direto e permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades (STN, 2018).

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) apresenta a evolução do patrimônio líquido da entidade, e é obrigatória para as empresas estatais dependentes, desde que constituídas sob a formas de sociedades anônimas, e facultativa para as demais entidades dos entes da Federação (STN, 2018).

Para facilitar a compreensão das demonstrações contábeis pelos seus diversos usuários devem ser elaboradas e divulgadas as notas explicativas, que são

informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP e considerada parte integrante das demonstrações (STN, 2018). As demonstrações contábeis devem ser publicadas para a sociedade em imprensa oficial, disponibilizadas em local de livre acesso, em meios de comunicação eletrônicos e de acesso público (OLIVEIRA, 2014).

#### 2.4.1 A convergência com foco no regime contábil de competência patrimonial

Os regimes contábeis de escrituração podem ser conceituados como premissas acerca dos fenômenos econômicos refletidos pela contabilidade e que são a cristalização de análises e observações (KOHAMA, 2016). No setor público, os regimes contábeis de escrituração possuem dois enfoques, o orçamentário e o patrimonial. Sob a ótica do enfoque orçamentário, a lei nº 4.320/64, em seu art. 35, determina:

“Pertencem ao exercício financeiro:

I – As receitas nele arrecadadas;

II – As despesas nele legalmente empenhadas”.

Para Kohama (2016) esse artigo da lei consagrou, sob o aspecto orçamentário, o regime misto para a contabilidade aplicada à administração pública, no Brasil, ou seja, de caixa, para as receitas (as receitas nele arrecadadas pelo ingresso dos recursos financeiros) e o de competência, para as despesas (legalmente empenhadas). Segundo Ludícibus (2004), além desses termos receitas e despesas, há os conceitos de recebimento e pagamento, que registram as movimentações de caixa, e os conceitos de ganhos e perdas, que, apesar de afetarem o resultado econômico, não são receitas e despesas decorrentes da atividade operacional da organização. No entanto, no setor público, os conceitos de receita e despesa estão associados ao orçamento e muitas vezes incorporados na legislação sob a lógica de recebimentos e pagamentos.

Sob o enfoque patrimonial, a STN (2018) orienta que o regime contábil de competência deve ser aplicado ao setor público em sua integralidade para reconhecimento de fatos contábeis. No estudo e acompanhamento de seu objeto, o patrimônio público, a contabilidade aplicada ao setor público deve evidenciar as variações patrimoniais, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária com vistas a garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, ampliando a transparência sobre as

contas públicas. Isso significa que as transações financeiras só devem ser reconhecidas no momento da ocorrência de seu fato gerador, ou seja, o momento de transferência do produto ou da prestação de serviços.

Contudo, apesar do art. 35 da Lei nº 4.320/1964 referir-se ao regime orçamentário, a mesma lei dispõe acerca da importância da evidenciação das alterações provocadas no patrimônio público, sejam elas resultantes ou independentes da execução orçamentária:

Título IX – Da Contabilidade [...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros [...].

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial [...].

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial [...].

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Campos (2014) relata que historicamente o objeto da Contabilidade Pública, no Brasil, tem sido o orçamento público. Os atos e fatos eram examinados e registrados sob a perspectiva do fluxo financeiro, visando quase que exclusivamente atender o equilíbrio entre as receitas e despesas no exercício financeiro. O fato de o controle orçamentário ter se destacado em relação aos aspectos contábeis está ligado, muito provavelmente, ao maior destaque que a própria Lei nº 4.320/1964 dá aos aspectos orçamentários, bem como a algumas interpretações incorretas feitas por profissionais de contabilidade.

Ramadhan (2009) destaca que, a base contábil utilizada pelos entes governamentais, geralmente, é o regime de competência modificado, ou seja, algumas transações são reconhecidas quando ocorrem e outras pelo regime de caixa. Os ingressos são reconhecidos por caixa quando não for possível reconhecê-los por competência. A depreciação também não é reconhecida que fica entre a base de caixa e as bases de competência.

Porém, a convergência às IPSAS permite uma contabilidade patrimonial integral, que solicita o registro de todos os itens de bens, direitos e obrigações, bem

como do patrimônio líquido da entidade contabilizada, estabelecendo o regime de competência no reconhecimento de receitas e despesas de acordo com o seu fato gerador (MORAIS; PLATT NETO, 2011).

#### 2.4.2. Implicações e perspectivas da implementação do regime contábil de competência patrimonial

A contabilidade patrimonial vai muito além do registro de informações financeiras e orçamentárias, visa mensurar e registrar todas as movimentações econômicas, proporcionando aos governos uma melhor gestão financeira, pois dispõe de relatórios precisos do desgaste ou perda de ativos potenciais, utilizando-se da depreciação como prática contábil capaz de alocar o custo de aquisição de bens de capital ao longo de sua vida útil estimada (CHRISTIAENS, 2004).

Os defensores da contabilidade patrimonial argumentam que, no nível agregado, indicadores fiscais baseados no regime de competência produzem uma melhor informação sobre a sustentabilidade das políticas fiscais, uma base mais sólida para a responsabilização do governo e uma melhor medida dos resultados das políticas públicas (TORRES, 2004).

Das (2008) destaca que, o regime de competência permite tanto uma melhor gestão patrimonial quanto uma gestão financeira mais sustentável. Ressalta ainda, melhoria da tomada de decisão sobre investimentos, informações sobre ativos e passivos conhecimento dos custos totais dos serviços prestados e maior capacidade de monitoramento do desempenho governamental.

A ausência da adoção do regime de competência gera problemas relacionados à integridade do balanço, à interpretação da medição do desempenho operacional, aos investimentos, à responsabilidade com pensões, à dívida pública e ao pagamento antecipado aos fornecedores (RAMADHAN, 2009).

Segundo a IFAC (2019), as informações contidas nos relatórios preparados pelo regime de competência são úteis tanto para a prestação de contas quanto para a tomada de decisão. Os relatórios financeiros preparados pelo regime de competência:

- Mostram como o governo deve financiar as suas atividades e conhecer as suas necessidades de tesouraria;

- Permitem aos usuários avaliar a capacidade permanente de um governo para financiar as suas atividades e cumprir as suas responsabilidades e compromissos;
- Mostram a posição financeira do governo;
- Fornecem ao governo a oportunidade de demonstrar uma boa gestão dos seus recursos;
- São úteis para avaliar o desempenho do governo em termos de custos de seus serviços, eficiência e realizações.

Para Das (2008), apesar da visão de curto prazo dos políticos, em vista do interesse eleitoral, o regime de competência melhoraria a capacidade decisória e, conseqüentemente, aumentaria a eficácia governamental e o desempenho eleitoral dos políticos.

Yamamoto (1999) ressalta que a Contabilidade Pública tem papel central na NGP e assegura que o propósito da adoção do regime de competência consiste no aumento da transparência, da eficiência e da eficácia. Carlin (2005) aponta as três justificativas recorrentes para adoção do regime de competência, sendo: (1) o aumento da transparência, (2) o aprimoramento do desempenho organizacional em decorrência da transparência e da melhora na alocação de recursos e (3) o levantamento do custo total das atividades, atribuindo, entre outros pontos, eficiência ao processo.

Entretanto, Marty et al. (2006), apesar de favoráveis à migração para competência, ressaltam que se trata de uma reforma complexa e de alto custo, que requer um contexto político favorável e uma estratégia de implementação apropriada. Herbest (2010) aponta a falta de vontade política como a principal dificuldade enfrentada, uma vez que essa é responsável pelo aparecimento da maioria dos demais problemas.

Blöndal (2003) levanta quatro aspectos relacionados à adoção do regime de competência para a Contabilidade Pública: 1 - O governo tem ativos e passivos que não existem no setor privado: ativos culturais e naturais: prédios históricos, museus, galerias, sítios arqueológicos, ativos militares e de infraestrutura e ativos e passivos previdenciários; 2 - É necessário escolher qual o método de avaliação: custo histórico, histórico corrigido ou corrente; 3 - Definição da entidade que deverá definir os padrões contábeis, tendo em vista o aumento da quantidade de julgamentos em decorrência do regime de competência; 4 - Problemas de implementação: mudança cultural, capacitação de pessoal, soluções de tecnologia da informação.

Andrade e Carvalho (2013), mencionam que, a implementação do regime de competência no setor público exige profundas modificações em termos operacionais e administrativos para o seu êxito, porém, são mudanças imprescindíveis, visto que, desde a crise econômica de 2008, os relatórios gerados em nível mundial não evidenciam a realidade econômica que se propõem a evidenciar.

O principal obstáculo na adoção do regime de competência no setor público, segundo Silva (2013), é a quebra de costumes já enraizados nas práticas utilizadas pela gestão. A resistência é algo natural e inevitável, pelo fato de ser uma consequência habitual da implantação dos processos de mudança organizacional. Isso acontece porque neste processo estão envolvidas pessoas com objetivos individuais, sentimentos, culturas e diferentes interesses que afetam diretamente a recepção do processo de mudança (SALES; SILVA, 2007).

De acordo com Silva (2013), para a aplicação definitiva do regime de competência integral nos entes públicos, é necessária uma melhor qualificação dos usuários da área contábil e dos gestores, para que haja profissionais capazes de tornar as novas regras eficientes, pois somente assim será alcançada a transformação da cultura para o novo foco da contabilidade aplicada ao setor público.

Ouda (2004) apresenta dez pressupostos acerca dos fatores e mudanças necessários para a criação de condições apropriadas para a introdução e implementação do regime de competência, resultando na equação a seguir:

$$MC(sp) = f(MG + APB + APA + CS + VM + CC + OCA + QCE + CTI)$$

Onde:

MC (sp) = Mudanças Contábeis (aplicação do regime de competência na contabilidade aplicada ao Setor Público (sp))

f = Função

MG = Mudanças Gerenciais (mudanças de gestão interna/NPM)

APB = Apoio Político e Burocrático (apoio legislativo e executivo)

APA = Apoio profissional e Acadêmico (nas áreas de contabilidade e de auditoria)

CS = Estratégia de Comunicação (inclui livretos, revistas, conferências, seminários, etc.)

VM = Vontade de mudança (motivação do pessoal, vontade e formação e qualificação)

CC = Consulta e Coordenação (com as entidades governamentais que serão aplicadas o regime de competência contábil).

OCA = Orçamento para os Custos de Adoção (para todo o período de implementação)

QCE = Questões Contábeis Específicas (identificação de ativos e avaliação, de ativos registradores, entidade que relata, etc.)

CTI = Capacidade da Tecnologia de Informação

Destaca-se, todavia, que no setor público dos países em desenvolvimento há um requisito básico adicional que deve ser considerado na equação, que é o apoio financeiro internacional (OUDA, 2004).

Para a implementação bem-sucedida do regime de competência na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Ouda desenvolveu, em 2010, um modelo prescritivo reconhecendo que a transição para o regime de competência envolve significativas mudanças culturais, administrativas e técnicas. Na percepção do autor, a reforma deve ser realizada em fases e o plano de progresso deve ser estabelecido desde o início e de maneira clara. Esse modelo consiste em três fases: a de tomada de decisão da reforma, a de transição e a fase de pós-transição (OUDA, 2010). Assim, nota-se que, com o processo de convergência às IPSAS e conseqüentemente a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais, o Brasil encontra-se na fase de transição para o regime de competência integral.

Diante do exposto, pode-se perceber que várias são as implicações e perspectivas com a adoção do regime de competência, entre elas, melhor evidenciação de ativos e passivos, inclusive os contingentes (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012). Entretanto, o seu sucesso ainda é incerto, há muitas dificuldades a serem enfrentadas e se não houver engajamento, dos gestores e servidores públicos a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais poderá não ocorrer de forma satisfatória na prática.

#### 2.4.3 Procedimentos contábeis patrimoniais

Para a adoção do regime de competência e conseqüentemente uma correta evidenciação do patrimônio público a STN publicou a portaria nº 634/2013, estabelecendo as regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação com vistas à consolidação das contas

públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual (STN, 2013).

De acordo com a Nota Técnica nº 5/2013/STN, a Portaria STN nº 634/2013 procura apresentar, em um só documento, o conteúdo de diversas normas anteriores que regulamentavam a padronização conceitual da Contabilidade Pública, de modo a deixar claro o processo de convergência, sobretudo no que concerne aos prazos definidos. Uma alteração expressiva relaciona-se aos prazos para a adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), o prazo anterior previa a necessidade de adoção integral até o final do exercício de 2014 e, com a nova Portaria, eles foram definidos conforme ato normativo específico da STN de maneira escalonada para cada procedimento contábil patrimonial (STN, 2013).

No que se refere aos novos prazos para adoção dos PCP, a STN percebeu que foi fundamental alterar a regra para distanciá-los dos prazos de adoção do PCASP e das DCASP. Uma análise constatou a complexidade de adoção de procedimentos como, por exemplo, o registro da depreciação, o registro dos bens de infraestrutura, do ajuste ao valor recuperável, de ativos intangíveis e dos créditos tributários a receber. Os entes da federação, independentemente do seu porte ou da maturidade de seu sistema contábil, enfrentariam problemas consideráveis para a implementação de todos os PCP constantes do MCASP no mesmo ano de implantação do PCASP e das DCASP. Assim, a STN deu ênfase à implantação do PCASP e das DCASP nos exercícios de 2013 e 2014 para, a partir de 2015, cobrar a implantação dos PCP (STN, 2013).

A portaria STN nº 634/2013 também conceitua e estabelece o escopo dos PCP, os quais compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público. Em seu artigo 7º a portaria designa que as variações patrimoniais devem ser registradas pelo regime de competência, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, convergir à contabilidade do setor público às IPSAS e ampliar a transparência das contas públicas. Inclusive, nos registros contábeis, os entes da Federação deverão observar os seguintes aspectos (STN, 2013):

I - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

- II - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;
- III - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;
- IV - Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;
- V - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;
- VI - Demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP.

O artigo 13 da portaria STN nº 634/2013 define que em relação aos PCP os Entes da Federação terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.

O ato normativo que estabelece o plano com os prazos limites de implantação dos PCP é a Portaria STN nº 548 de 24 de setembro de 2015. O Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPACP) é aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e dispõe sobre os prazos limites de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes federados (CFC, 2019). O gradualismo na implantação dos PCP foi considerado imprescindível, pois a adoção “em bloco” de todos os PCP estabelecidos no MCASP mostrou-se inviável, tendo em vista relatos de experiências dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais, de recursos materiais e humanos (STN, 2015).

Sublinha-se que o PIPACP foi publicado no ano de 2015, porém o processo de revisão e convergência das NBC TSP está sendo realizado de maneira escalonada. As primeiras normas foram apresentadas no final do ano de 2016 e tratam de variações patrimoniais com e sem contraprestação, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, estoques e concessões de serviços públicos e a previsão é de que até 2021, sejam convergidas 32 normas (CFC, 2019).

O quadro 6 mostra os PCP previstos no plano de implantação, juntamente com as datas de obrigatoriedade dos registros contábeis para os municípios com mais de cinquenta mil habitantes e até cinquenta mil habitantes, respectivamente

Quadro 6: Procedimentos contábeis patrimoniais

Procedimentos contábeis patrimoniais	Municípios	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários)</u> , bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2021
	Até 50 mil habitantes	01/01/2022

2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>créditos previdenciários</u> , bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2021
	Até 50 mil habitantes	01/01/2022
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>demais créditos a receber</u> , (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2018
	Até 50 mil habitantes	01/01/2019
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da <u>Dívida Ativa, tributária e não- tributária</u> , e respectivo ajuste para perdas.	(+) 50 mil habitantes	Imediato
	Até 50 mil habitantes	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das <u>provisões por competência</u> .	(+) 50 mil habitantes	01/01/2021
	Até 50 mil habitantes	01/01/2022
6. Evidenciação de <u>ativos e passivos contingentes</u> em contas de controle e em notas explicativas.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2021
	Até 50 mil habitantes	01/01/2022
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>bens móveis e imóveis</u> ; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável ( <u>exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura</u> ).	(+) 50 mil habitantes	01/01/2020
	Até 50 mil habitantes	01/01/2021
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>bens de infraestrutura</u> ; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2023
	Até 50 mil habitantes	01/01/2024
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do <u>patrimônio cultural</u> ; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	(+) 50 mil habitantes	01/01/2023
	Até 50 mil habitantes	01/01/2024
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de <u>empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias</u> .	(+) 50 mil habitantes	01/01/2020
	Até 50 mil habitantes	01/01/2021
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de <u>benefícios a empregados</u> (ex.: 13º salário, férias, etc.).	(+) 50 mil habitantes	01/01/2018
	Até 50 mil habitantes	01/01/2019
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da <u>provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares</u> .	(+) 50 mil habitantes	Imediato
	Até 50 mil habitantes	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das <u>obrigações com fornecedores</u> por competência.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2016
	Até 50 mil habitantes	01/01/2016
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das <u>demais obrigações por competência</u> .	(+) 50 mil habitantes	A ser definido em ato normativo específico.
	Até 50 mil habitantes	
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2021
	Até 50 mil habitantes	01/01/2022
16. <u>Outros ativos intangíveis</u> e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	(+) 50 mil habitantes	

	Até 50 mil habitantes	A ser definido em ato normativo específico.
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>investimentos permanentes</u> , e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2020
	Até 50 mil habitantes	01/01/2021
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>estoques</u> .	(+) 50 mil habitantes	01/01/2022
	Até 50 mil habitantes	01/01/2023
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	(+) 50 mil habitantes	A ser definido em ato normativo específico.
	Até 50 mil habitantes	

Fonte: STN (2015)

Salienta-se que, esses procedimentos são válidos a partir da publicação do MCASP e os prazos-limites definidos no plano de implantação foram estabelecidos com vistas à validação de dados pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) para a consolidação das contas públicas (STN, 2015). A LRF determina que:

“Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.  
 § 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:  
 I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;  
 II - Estados, até trinta e um de maio.  
 § 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.”

A partir de 2015 os entes que não encaminharem suas contas de acordo com o novo padrão, poderão ficar impedidos de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, além de estarem sujeitos a outras restrições por parte do seu respectivo tribunal de contas (STN, 2015).

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Este capítulo demonstra o percurso metodológico para realização deste trabalho, com a finalidade de alcançar os objetivos propostos. Serão detalhados o delineamento do estudo quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto ao problema de pesquisa. Também apresenta os critérios de escolha dos casos investigados, a forma de coleta e análise dos dados, bem como as limitações do estudo.

#### **3.1 Delineamento da pesquisa**

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Para Cervo e Bervian (1983), pesquisa descritiva é aquela que analisa, observa, registra e correlaciona aspectos (variáveis) que envolvem fatos ou fenômenos, sem manipulá-los. Assim, este estudo identificou o nível de adesão ao PIPCP e descreveu a percepção dos contadores públicos da Região do Médio Vale do Itajaí em relação a implementação dos PCP, relacionando as variáveis e comparando os resultados obtidos.

Em relação aos procedimentos para coleta de dados, o estudo é considerado bibliográfico, documental e de levantamento. Segundo Martins e Theóphilo (2009) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, principalmente livros e artigos, sendo utilizada neste projeto para a elaboração da introdução, fundamentação teórica e procedimentos metodológicos. A pesquisa documental para Martins e Theóphilo (2009), é aquela que se utiliza de materiais que ainda não receberam nenhum tratamento analítico, ou seja, esse tipo de pesquisa visa selecionar, tratar e interpretar informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e valor. Enquanto que, a pesquisa de levantamento, de acordo com Beuren (2010) é um tipo de investigação quantitativa e pode ser definida como uma forma de coletar dados e informações a partir de características e opiniões de grupos de indivíduos. Assim, tanto a pesquisa documental quanto a de levantamento foram utilizadas na fase de coleta de dados.

Quanto à análise dos dados (problema de pesquisa), a pesquisa apresenta uma abordagem de natureza qualitativa, mas também com aspectos quantitativos. Para Richardson (1999, p. 80) a pesquisa qualitativa pode descrever a complexidade de um determinado problema, analisar a interação entre certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

A pesquisa quantitativa, de acordo com Raupp e Beuren (2003), pode ser caracterizada pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Martins (2002) destaca que os instrumentos estatísticos são empregados para obter, organizar, analisar e apresentar certos dados numéricos de fatos, fenômenos ou problemas que ocorrem nas sociedades, comunidades humanas, nas culturas, eventos políticos, no comportamento individual no mundo físico e biológico de modo geral. O tratamento dos dados ocorreu por meio da transformação de dados mediante confecção de tabelas, cálculo de índice, elaboração de gráficos.

### **3.2 Critérios de escolha dos casos**

A presente pesquisa compreende os municípios e os contadores públicos da Região do Médio Vale do Itajaí/SC. Esta região foi escolhida por se caracterizar como a segunda maior em arrecadação do Estado, sendo composta atualmente pelos municípios de Apiúna, Ascurra, Benedito Novo, Blumenau, Botuverá, Brusque, Doutor Pedrinho, Gaspar, Guabiruba, Indaial, Pomerode, Rio dos Cedros, Rodeio e Timbó e reúne mais de 782 mil habitantes distribuídos em uma área de 4,5 mil quilômetros quadrados (AMMVI, 2018).

Figura 1: A Região do Médio Vale do Itajaí/SC



Fonte: AMMVI (2018)

A colonização europeia, com destaque para a alemã e a italiana, concedeu aos moradores do Médio Vale o já conhecido espírito dedicado e empreendedor. Em função do desenvolvimento econômico do Médio Vale, os municípios desta região vêm se destacando no cenário estadual, mantendo bons índices de geração de emprego (AMMVI, 2018)

Assim, a escolha dos municípios do Médio Vale do Itajaí também se deu devido a diversidade de características dos municípios, seja pelo número populacional ou em termos de relevância econômica, o que possibilitou verificar as diferenças na divulgação de informações contábeis levando em consideração o perfil socioeconômico dos municípios.

### 3.3 Procedimentos de coleta de dados

Conforme Cooper e Schindler (2016), as pesquisas científicas podem utilizar fontes de natureza primária ou secundária. As fontes primárias são definidas como as geradas pelo próprio pesquisador com o objetivo de solucionar o problema de

pesquisa e podem ser coletadas de diversas formas como entrevistas pessoais, por telefone, questionários ou observação pessoal, arquivos públicos, publicações administrativas, sendo considerados dados brutos, sem o tratamento analítico. Já as fontes secundárias são aquelas que foram coletadas com outros objetivos, estando disponíveis ao pesquisador em boletins, livros, revistas, dissertações, teses e demais publicações científicas.

Logo, em relação a técnica de coleta de dados, este estudo caracteriza-se pela utilização de dados primários coletados a partir do questionário semiestruturado elaborado pela própria autora e aplicado aos contadores públicos dos municípios desta mesma região, durante o período de 05 de junho a 30 de setembro de 2018. E por fontes secundárias extraídas do Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB) e Variações Patrimoniais DCA (Anexo I-HI) via tabela FINBRA (Finanças do Brasil), disponível no site oficial do SICONFI, relativos aos exercícios 2015 a 2018 dos municípios da Região do Médio Vale do Itajaí/SC.

A escolha dos exercícios de 2015 a 2018 se deu pelo motivo de 2015 ser o primeiro exercício de vigência do PIPCP e 2018 o mais recente exercício encerrado. Para Piccini (2018) foi a partir do exercício de 2015 que os municípios brasileiros começaram a utilizar integralmente o PCASP, antes dele não havia uma padronização nacional para classificação de contas e evidenciação dos atos e fatos ocorridos no patrimônio público.

Para encontrar o grau de *disclosure* (evidenciação) dos PCP objetivado por esta pesquisa, foi utilizada a metodologia desenvolvida em 2018 pelo pesquisador Alan Jonson Piccini. O estudo de Piccini resultou na criação de um índice de acompanhamento do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais. Para isso, o autor construiu um *checklist* de verificações com base no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). O grau final obtido pelo *checklist* foi denominado "Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais" (IEA-PIPCP) (PICCINI, 2018).

A pesquisa de Piccini abrangeu os demonstrativos patrimoniais de 2015 e 2016 dos municípios brasileiros que prestaram contas ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) (PICCINI, 2018). Para o autor, os resultados da pesquisa apontaram um pequeno avanço no IEA-PIPCP nacional dos municípios nos primeiros exercícios de vigência do PIPCP (2015 e 2016) e ressalta a necessidade de avaliação dos exercícios posteriores, visto que, o número

ainda é aquém do desejado, o que confirma o grau de oportunidade de que representa a implementação do PIPCP para enfrentar a realidade de omissões de ativos e passivos pelos entes municipais brasileiros.

Diante do exposto, surgiu o interesse e a necessidade de identificar e comparar a evolução deste índice, no período de 2015 a 2018, nos municípios da região do Médio Vale do Itajaí.

O quadro 7 demonstra o *checklist* de verificações, estruturado por Piccini com base no rol de procedimentos do PIPCP e no desmembramento de alguns desses procedimentos listados no PIPCP. Este desmembramento foi realizado objetivando reconhecer a evidenciação de procedimentos que estavam adentrados a procedimentos “macros” (abrangentes) do PIPCP (PICCINI, 2018).

Quadro 7: Procedimentos do PIPCP e os procedimentos analisados pela pesquisa

<b>Procedimentos PIPCP</b>	<b>Municípios (+) 50 mil habitantes</b>	<b>Municípios até 50 mil habitantes</b>	<b>Procedimentos analisados pela pesquisa</b>
1. Créditos tributários e contribuições	01/01/2021	01/01/2022	1. Créditos tributários a receber
2. Créditos previdenciários	01/01/2021	01/01/2022	2. Créditos previdenciários a receber
3. Demais créditos a receber	01/01/2018	01/01/2019	3. Demais créditos a receber
4. Dívida ativa tributária, dívida ativa não tributária e seu ajuste para perdas	01/01/2015	01/01/2015	4. Dívida ativa tributária 5. Dívida ativa não tributária 6. Ajuste para perdas
5. Provisões por competência	01/01/2020	01/01/2021	7. Provisões
7. Bens móveis e imóveis e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2020	01/01/2021	8. Bens móveis 9. Bens imóveis 10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado 11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado
10. Obrigações de empréstimos, financiamentos e obrigações contratuais e mobiliárias	01/01/2020	01/01/2021	12. Empréstimos tomados 13. Financiamentos tomados
12. Provisão atuarial do RPPS dos servidores civis e militares	01/01/2016	01/01/2016	14. Provisão atuarial
15. Intangíveis: Softwares, patentes, marcas, licenças, amortização e sua reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2021	01/01/2022	15. Softwares, patentes, marcas, licenças, e congêneres 16. Amortização de intangível 17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível
	01/01/2020	01/01/2021	18. Participações permanentes

17. Investimentos permanentes e seus ajustes para perdas e redução ao valor recuperável			19.Redução ao valor recuperável de participações permanentes
18. Estoques	01/01/2022	01/01/2023	20. Estoques

Fonte: Piccini (2018)

Cabe destacar que, Piccini (2018) utilizou para a coleta de dados um mecanismo de identificação (*proxy*) das contas contábeis elencadas com saldos diferentes de zero. Para a análise do *checklist* o pesquisador migrou os dados coletados para um banco de dados *Sybase*. Por intermédio de *scripts* de linguagem *SQL*, foram transcritas consultas das *proxys* elencadas em cada item do *checklist* de análise. Assim, com a utilização deste sistema Piccini conseguiu coletar as informações dos municípios brasileiros que tinham suas demonstrações publicadas no *site* do SICONFI.

Para a coleta de dados deste estudo, a pesquisadora também verificou as contas contábeis com saldos diferentes de zero nos demonstrativos contábeis, elencadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), porém, fez a coleta e tabulação dos dados utilizando planilhas do *Excel*. As contas contábeis utilizadas para a identificação do nível de *disclosure* estão relacionadas no quadro 8.

Quadro 8: Contas contábeis para identificação de *disclosure* dos procedimentos analisados

Procedimentos analisados pela pesquisa	Códigos contas contábeis (PCASP)	Descrição contas contábeis
1. Créditos tributários a receber	1.1.2.1.0.00.00 1.2.1.1.1.01.00 1.2.1.1.2.01.00 1.2.1.1.3.01.00 1.2.1.1.4.01.00 1.2.1.1.5.01.00	Créditos tributários a receber
2. Créditos previdenciários a receber	1.1.3.6.0.00.00	Créditos previdenciários a receber curto prazo
3. Demais créditos a receber	1.1.3.1.0.00.00	Adiantamentos Concedidos
	1.1.2.2.0.00.00	Clientes
	1.2.1.1.1.02.00	
	1.2.1.1.2.02.00	
	1.2.1.1.3.02.00	
	1.2.1.1.4.02.00	
	1.2.1.1.5.02.00	

	1.1.3.3.0.00.00	Créditos a receber por descentralização da prestação de serviços
	1.1.2.3.0.00.00	Créditos de transferências a receber
	1.1.3.4.0.00.00	Créditos por dano ao patrimônio
	1.2.1.2.0.00.00	Demais créditos e valores longo prazo
	1.1.3.5.0.00.00	Depósitos restituíveis e valores vinculados
	1.1.2.4.0.00.00 1.2.1.1.1.03.00 1.2.1.1.2.03.00 1.2.1.1.3.03.00 1.2.1.1.4.03.00 1.2.1.1.5.03.00	Empréstimos e financiamentos concedidos
	1.1.3.8.0.00.00	Outros créditos a receber e valores curto prazo
	1.1.3.2.0.00.00	Tributos a recuperar/compensar
4. Dívida ativa tributária	1.1.2.5.0.00.00 1.2.1.1.1.04.00 1.2.1.1.2.04.00 1.2.1.1.3.04.00 1.2.1.1.4.04.00 1.2.1.1.5.04.00	Dívida ativa tributária
5. Dívida ativa não tributária	1.1.2.6.0.00.00 1.2.1.1.1.05.00 1.2.1.1.2.05.00 1.2.1.1.3.05.00 1.2.1.1.4.05.00 1.2.1.1.5.05.00	Dívida ativa não tributária
6. Ajuste para perdas	1.1.2.9.1.00.00 1.1.2.9.2.00.00 1.1.2.9.3.00.00 1.1.2.9.4.00.00 1.1.2.9.5.00.00	(-) Ajuste de perdas de créditos curto prazo
	1.1.3.9.0.00.00	(-) Ajuste de perdas de demais créditos e valores curto prazo
	1.2.1.1.1.99.00 1.2.1.1.2.99.00 1.2.1.1.3.99.00 1.2.1.1.4.99.00 1.2.1.1.5.99.00	(-) Ajuste de perdas de créditos longo prazo
7. Provisões	2.1.7.0.0.00.00	Provisões curto prazo
	2.2.7.1.0.00.00	Provisão para riscos trabalhistas longo prazo
	2.2.7.3.0.00.00	Provisão para riscos fiscais longo prazo
	2.2.7.4.0.00.00	Provisão para riscos cíveis longo prazo

	2.2.7.5.0.00.00	Provisão para repartição créditos longo prazo
	2.2.7.6.0.00.00	Provisão para riscos decorrentes de contratos de P.P.P. longo
	2.2.7.7.0.00.00	Provisão para obrigações decorrentes da atuação governamental longo prazo
	2.2.7.9.0.00.00	Outras provisões longo prazo
8. Bens móveis	1.2.3.1.0.00.00	Bens móveis
9. Bens imóveis	1.2.3.2.0.00.00	Bens imóveis
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	1.2.3.8.0.00.00	(-) Depreciação, amortização ou exaustão acumulada
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	4.6.1.1.0.00.00	Reavaliação de imobilizado
	1.2.3.9.0.00.00	(-) Redução ao valor recuperável de imobilizado
12. Empréstimos tomados	2.1.2.1.0.00.00	Empréstimos curto prazo interno
	2.1.2.2.0.00.00	Empréstimos curto prazo externo
	2.2.2.1.0.00.00	Empréstimos longo prazo interno
	2.2.2.2.0.00.00	Empréstimos longo prazo externo
13. Financiamentos tomados	2.1.2.3.0.00.00	Financiamentos curto prazo interno
	2.1.2.4.0.00.00	Financiamentos curto prazo externo
	2.2.2.3.0.00.00	Financiamentos longo prazo interno
	2.2.2.4.0.00.00	Financiamentos longo prazo externo
14. Provisão atuarial	2.2.7.2.0.00.00	Provisão matemática previdenciária longo prazo
15. Softwares, patentes, marcas, licenças, e congêneres	1.2.4.1.0.00.00	Softwares
	1.2.4.2.0.00.00	Marcas, direitos e patentes industriais
	1.2.4.3.0.00.00	Direito de uso de imóveis
16. Amortização de intangível	1.2.4.8.0.00.00	(-) Amortização acumulada
17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	1.2.4.9.0.00.00	(-) Redução ao valor recuperável de intangível
	4.6.1.2.0.00.00	Reavaliação de intangível
18. Participações permanentes	1.2.2.1.0.00.00	Participações permanentes
19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes	1.2.2.9.1.01.00	Redução ao valor recuperável de investimentos em participações permanentes
	1.2.2.9.2.01.00	
	1.2.2.9.3.01.00	
	1.2.2.9.4.01.00	
20. Estoques	1.1.5.0.0.00.00	Estoques

Fonte: Piccini (2018)

Foram consideradas as contas com saldos diferentes de zero pelo fato de o SICONFI não restringir o envio de contas contábeis que não tiveram movimentação. Com isso, não se pode afirmar que saldos zerados representam *disclosure* por iniciativa do preparador da informação (PICCINI, 2018).

Para Marston e Shrives (1991, p. 197) a “divulgação financeira é um conceito abstrato que não pode ser medido diretamente. Não possui características inerentes pelas quais se pode determinar sua intensidade ou qualidade como a capacidade de um carro”. Nesse sentido, o *checklist* não se propõe a criar qualquer julgamento de valor. Apenas, identificar o nível de *disclosure* dos PCP (PICCINI, 2018).

O *checklist* utilizou como referência 11 (onze) dos 19 (dezenove) procedimentos do PIPCP. O quadro 9 apresenta os procedimentos do PIPCP que não foram tratados pela pesquisa, com as respectivas justificativas (PICCINI, 2018).

Quadro 9: Procedimentos do PIPCP não utilizados pela pesquisa

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Municípios	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Justificativa
6. Evidenciação de <u>ativos e passivos contingentes</u> em contas de controle e em notas explicativas.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2021	Inexistência de conta(s) contábil(beis) que evidencie(m) este procedimento na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
	Até 50 mil habitantes	01/01/2022	
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>bens de infraestrutura</u> ; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	(+) 50 mil habitantes	01/01/2023	Inexistência de conta(s) contábil(beis) que evidencie(m) este procedimento na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
	Até 50 mil habitantes	01/01/2024	
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do <u>patrimônio cultural</u> ; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	(+) 50 mil habitantes	01/01/2023	Inexistência de conta(s) contábil(beis) que evidencie(m) este procedimento na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
	Até 50 mil habitantes	01/01/2024	
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de <u>benefícios a empregados</u> (ex.: 13º salário, férias, etc.).	(+) 50 mil habitantes	01/01/2018	Inexistência de registro do Indicador de Superávit Financeiro (atributo) (art. 105 da Lei 4.320/64 na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
	Até 50 mil habitantes	01/01/2019	
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das <u>obrigações</u>	(+) 50 mil habitantes	01/01/2016	Inexistência de registro do Indicador de Superávit Financeiro

com fornecedores por competência.	Até 50 mil habitantes	01/01/2016	(atributo) (art. 105 da Lei 4.320/64 na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	(+) 50 mil habitantes	A ser definido em ato normativo específico.	Inexistência de registro do Indicador de Superávit Financeiro (atributo) (art. 105 da Lei 4.320/64 na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
	Até 50 mil habitantes		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	(+) 50 mil habitantes	A ser definido em ato normativo específico.	Inexistência de conta(s) contábil(beis) que evidencie(m) este procedimento na Demonstração de Contas Anuais (DCA).
	Até 50 mil habitantes		

Fonte: Piccini (2018)

Salienta-se que, os procedimentos que não foram abrangidos pela pesquisa são itens específicos, cuja escrituração remeteria a um pequeno número de transações. A dificuldade de mensuração e registro de alguns dos procedimentos, determinou prazos mais extensos de exigência pelo PIPCP, ou ainda a ser definido um prazo por ato normativo específico. No entanto, os procedimentos ausentes não prejudicaram a construção da metodologia de avaliação do nível de *disclosure* dos procedimentos patrimoniais estudados (PICCINI, 2018).

Para identificar a percepção dos contadores em relação a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais foi elaborado pela autora um questionário composto por dois blocos, (1) caracterização dos respondentes, (2) percepções acerca do processo de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais. A segunda parte foi estruturada com base na escala *Likert* de cinco pontos, nela, o respondente selecionou as respostas dentro do seguinte intervalo: (5) concordo totalmente; (4) concordo; (3) nem concordo/nem discordo; (2) discordo; e (1) discordo totalmente (AMARO; PÓVOA; MACEDO, 2005), conforme pode-se observar no quadro 10:

Quadro 10: Questões da pesquisa

<b>BLOCO 1</b>
1 - Qual o seu gênero?
2 - Qual a sua idade?
3 - Qual o seu nível de escolaridade?
4 - Qual o seu tempo de experiência como contabilista na área pública?
5 - Qual o número de entidades contábeis que está sob sua responsabilidade?
<b>BLOCO 2</b>

6 - Nos últimos 5 anos participei de cursos e/ou capacitações acerca das mudanças ocorridas na contabilidade pública brasileira em convergência às normas internacionais de contabilidade.
7 - Conheço os procedimentos contábeis elencados no plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (portaria STN nº 548/2015).
8 - Considero-me apto a registrar todos os procedimentos contábeis patrimoniais em consonância com as NBC TSP e MCASP vigentes.
9 - A adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais tem trazido maior responsabilidade para o meu cargo.
10 - O sistema contábil utilizado atualmente tem se adaptado às mudanças requeridas para a contabilização dos procedimentos contábeis patrimoniais.
11 - As áreas envolvidas no processo de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais (Recursos Humanos, Tributário, Patrimônio, Almoxarifado e Frotas) têm se adaptado para gerar as informações necessárias ao registro e contabilização dos procedimentos contábeis patrimoniais.
12 - O controle interno do meu município fiscaliza e orienta o processo de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais.
13 - Os gestores do meu município encontram-se cientes da obrigatoriedade dos registros contábeis patrimoniais e dos impactos gerados por essa nova mudança na Contabilidade Pública brasileira.
14 - Meu município conseguirá cumprir os prazos-limites definidos no plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais.

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

O questionário foi confeccionado na plataforma *Google Forms* e remetido via *e-mail* para a Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí (AMMVI), a qual encaminhou para todos os contabilistas da área pública desta região.

### 3.4 Procedimentos de análise dos dados

Após a coleta de dados, as informações foram dispostas em tabelas para o cálculo do Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (IEA-PIPAP), índice desenvolvido por Allan Jonson Piccini (2018). Os índices obtidos foram organizados em forma de gráficos para a análise e interpretação dos resultados.

Assim, o grau de *disclosure* final foi obtido por conforme equação a seguir (PICCINI, 2018, p. 24):

$$\text{IEA - PIPCP} = \frac{S}{T} \times 100$$

Onde:

IEA-PIPCP = Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais;

S = Soma do número de procedimentos evidenciados pelo ente conforme *checklist*;

T = Total de procedimentos do *checklist*;

O Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (IEA-PIPCP) possibilitou, identificar o nível de cumprimento dos entes públicos brasileiros ao Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) promulgado pela Portaria STN nº 548/2015. Com isso, permitiu contribuir, cientificamente, como instrumento de análise de desempenho quanto ao nível de adesão ao PIPCP (PICCINI, 2018).

Após o cálculo do IEA-PIPCP, o nível de adesão ao PIPCP foi verificado por meio do enquadramento do índice em uma escala composta por cinco categorias, conforme quadro 11:

Quadro 11: Níveis de adesão ao PIPCP

<b>Categorias</b>	<b>Número de Procedimentos Evidenciados</b>	<b>IEA-PIPCP (%)</b>	<b>Nível de Adesão ao PIPCP</b>
1	1 a 4	0 ≥ 20	Muito Baixo
2	5 a 8	20 ≥ 40	Baixo
3	9 a 12	40 ≥ 60	Moderado
4	13 a 16	60 ≥ 80	Alto
5	17 a 20	80 ≥ 100	Muito Alto

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

Na categoria 1 foram enquadrados os municípios que apresentarem um IEA-PIPCP maior que zero e menor ou igual a 20%, indicando um nível muito baixo de evidenciação. Na categoria 2 foram enquadrados os municípios que obtiverem um IEA-PIPCP maior que 20% e menor ou igual a 40%, sinalizando um nível de adesão baixo ao PIPCP. Os municípios que alcançaram um IEA-PIPCP maior que 40% e menor ou igual a 60% foram enquadrados na categoria 3, que indica um nível moderado de evidenciação dos PCP. Enquanto que, os municípios que apresentaram um IEA-PIPCP maior que 60% e menor ou igual a 80% foram enquadrados na categoria 4, que significa um alto nível de evidenciação. E, na categoria 5 os

municípios que obtiveram um IEA-PIPCP maior que 80% e menor ou igual a 100%, indicando um nível muito alto de evidenciação dos PCP.

Em seguida, foi feita a análise da percepção dos contadores da região do Médio Vale do Itajaí/SC em relação a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e organizada em forma de tabelas. Por fim, os níveis de evidenciação apresentados foram correlacionados com a percepção dos contadores públicos da região.

### **3.5 Limitação do estudo**

Esta pesquisa analisou o nível de *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público em municípios da Região do Médio Vale do Itajaí. Logo, não foi verificado, dos demais entes públicos, como Municípios, Estados, Distrito Federal e União.

Outra limitação encontra-se na aplicação do instrumento de coleta de dados para identificação do índice de divulgação de cada município. A coleta foi feita exclusivamente no site oficial do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), por meio do consultador de dados Finanças do Brasil (FINBRA). Os dados foram extraídos do Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB) dos municípios que compõem a amostra do estudo. Os Balanços Patrimoniais das Demonstrações de Contas Anuais (DCA) não trazem a informação do indicador de superávit financeiro, atributos financeiro (F) e permanente (P), devido a isto, não foi possível identificar alguns dos procedimentos contábeis patrimoniais do PIPCP, logo, não foram incluídos no cálculo do IEA-PIPCP. Salienta-se que, isto não comprometeu a fidedignidade do índice, visto que é apenas uma minoria de contas que não possuem a informação necessária (PICCINI, 2018).

## **4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

Neste capítulo serão apresentados os procedimentos contábeis patrimoniais evidenciados, os índices de evidenciação e os níveis de adesão ao PIPCP obtidos pelos municípios da região da AMMVI no período de 2015 a 2018. Por último, será apresentada a percepção dos contadores públicos desta região sobre a implementação dos PCP.

### **4.1 IEA-PIPCP dos Municípios da Região do Médio Vale do Itajaí/SC**

Os quadros de números 13 a 26 apresentam, de forma analítica, as contas contábeis registradas pelos municípios da região da AMMVI no período de 2015 a 2018 e, que estão relacionadas aos PCP definidos na portaria STN nº 548/2015. Os quadros demonstram inclusive, os prazos-limites para a adesão de cada procedimento. Para fins de análise das informações cabe destacar que, as contas contábeis marcadas com a letra “E” equivalem as contas evidenciadas, o termo “OK” aos PCP evidenciados e o que foi marcado com apenas um traço “(-)” referem-se aos não evidenciados. Após o levantamento dessas informações foi possível identificar o número de PCP evidenciados por cada ente, e assim, calcular o IEA-PIPCP de cada município, por exercício financeiro. Os índices obtidos nestes cálculos estão dispostos nos gráficos de números 01 a 14.

#### **4.1.1 Município de Apiúna**

O quadro 12 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Apiúna nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 12: PCP Evidenciados - Apiúna

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	-	OK	OK	OK	<b>01/01/2022</b>
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	-	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2019</b>
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	-	E	E	E	
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	-	-	E	-	
1.1.3.4.0.00.00 - Créditos por Danos ao Patrimônio	E	E	E	E	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2021</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	E	E	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	

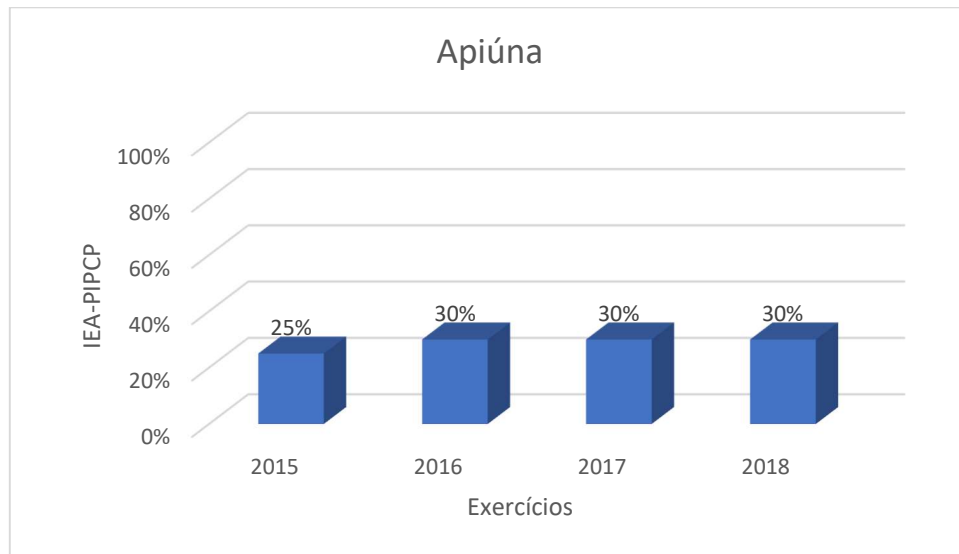
Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Observou-se que a partir do ano de 2015, o ente já estava obrigado a evidenciar a (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas. Porém, houve a evidenciação apenas da (4) dívida ativa tributária.

Em contrapartida, os (1) créditos tributários a receber, os (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis e (12) empréstimos tomados, não atingiram o prazo de início da obrigatoriedade, mas já foram registrados pelo município. Os demais procedimentos que não foram mencionados estão dentro dos prazos para implantação.

Assim, com base nos procedimentos evidenciados no quadro 12 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, sendo apresentados no gráfico 1:

Gráfico 1: IEA-PIPCP - Apiúna



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

No exercício de 2015 o município de Apiúna apresentou um índice de 25% em 2016 teve um aumento de 5% relacionado a contabilização dos créditos tributários a receber, atingindo assim, um índice de evidência de 30% que se manteve estável nos demais exercícios de 2017 e 2018. Com base no exposto, o nível de adesão ao PIPCP encontra-se na categoria 2, indicando um baixo nível de evidência dos procedimentos contábeis patrimoniais.

#### 4.1.2 Município de Ascurra

O quadro 13 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Ascurra nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 13: PCP Evidenciados - Ascurra

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	-	OK	OK	OK	<b>01/01/2022</b>
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	-	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	-	OK	OK	<b>01/01/2019</b>
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	E	-	-	-	
1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	-	-	E	-	

1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	-	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	-	-	
<b>8 - Bens Móveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>15 - Softwares, Patentes, Marcas, Licenças e Congêneres</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2022</b>
1.2.4.1.0.00.00 - Softwares	E	E	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

De acordo com a portaria STN 548/2015 o município já se encontrava na obrigatoriedade de evidenciar no ano de 2015 a (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não-tributária e os seus (6) ajustes para perdas. Logo, constatou-se que houve a evidenciação apenas da (4) dívida ativa tributária, e da (5) dívida ativa não tributária esta última apenas nos anos de 2015 e 2016. Os (6) ajustes para perdas não foram contabilizados.

No entanto, os (1) créditos tributários a receber, os (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis e (15) softwares, não atingiram o prazo de início da obrigatoriedade, mas já foram contabilizados pelo ente. Os demais procedimentos que não foram mencionados estão dentro dos prazos para implantação.

Desse modo, baseando-se nos procedimentos evidenciados no quadro 13 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, conforme gráfico 2:

Gráfico 2: IEA-PIPCP - Ascurra



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

O município de Ascurra apresentou o mesmo índice de evidência de 30% em todos os exercícios financeiros do período estudado (2015-2018). Com base no exposto, o nível de adesão ao PIPCP encontra-se na categoria 2, indicando um baixo nível de evidência dos procedimentos contábeis patrimoniais.

#### 4.1.3 Município Benedito Novo

O quadro 14 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Benedito Novo nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 14: PCP Evidenciados – Benedito Novo

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2022
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	E	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2019
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	E	-	-	-	
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	E	E	E	E	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2015

1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	E	-	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	

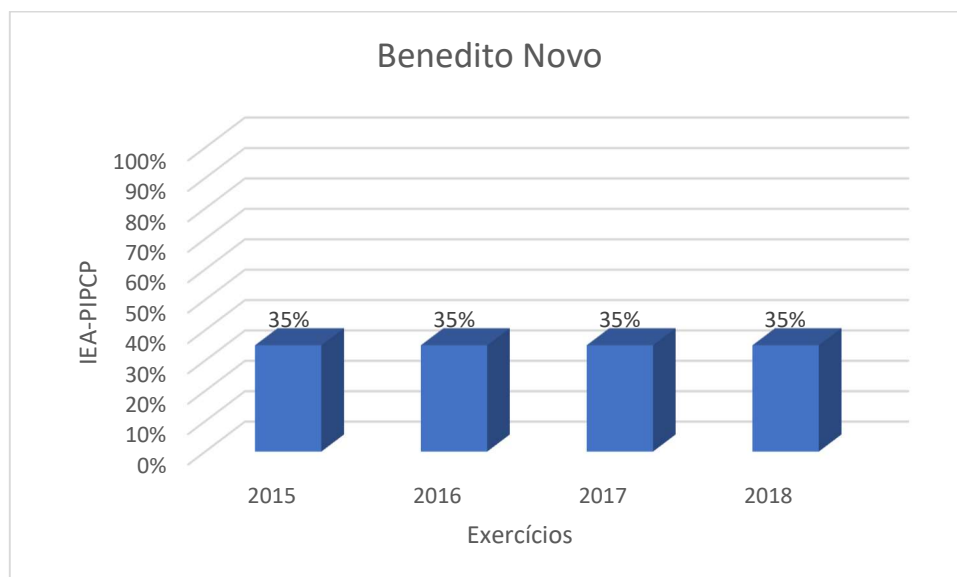
Fonte: Elaborado pela autora (2020)

A obrigatoriedade de evidenciação da (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas iniciou no exercício de 2015. Constatou-se, portanto, que o ente evidenciou devidamente as dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária, contudo, não realizou seus (6) ajustes para perdas.

Em compensação, os (1) créditos tributários a receber, os (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis e (12) empréstimos tomados, não chegaram ao prazo de início da obrigatoriedade, mas já foram evidenciados pelo município. Os demais procedimentos que não foram mencionados estão dentro dos prazos para implementação.

Assim, considerando os procedimentos evidenciados no quadro 14 foram calculados os IEA-PIPAP por exercício financeiro, conforme gráfico 3:

Gráfico 3: IEA-PIPAP – Benedito Novo



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

De acordo com o gráfico 03 o município de Benedito Novo apresentou um baixo nível de adesão ao PIPCP, uma vez que o índice calculado resultou em 35% nos exercícios financeiros de 2015 a 2018.

#### 4.1.4 Município de Blumenau

O quadro 15 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Blumenau nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 15: PCP Evidenciados - Blumenau

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite (+) 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	E	E	E	E	
1.2.1.1.1.01.00 - Créditos Tributários a Receber	-	E	E	E	
1.2.1.1.2.01.00 - Créditos Tributários a Receber	E	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2018</b>
1.1.2.2.0.00.00 - Clientes	E	E	E	E	
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	E	E	E	E	
1.1.2.4.0.00.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos	-	E	E	E	
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	E	E	E	E	
1.1.3.4.0.00.00 - Créditos por Danos ao Patrimônio	E	E	E	E	
1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	E	E	E	E	
1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	E	E	E	E	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
1.2.1.1.2.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	-	-	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
1.2.1.1.2.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	-	-	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>

2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.1.2.2.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Externo	-	-	E	-	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.2.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Externo	E	E	E	E	
<b>14 - Provisão Atuarial</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2016</b>
2.2.7.2.0.00.00 - Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>18 - Participações Permanentes</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
1.2.2.1.0.00.00 - Participações Permanentes	E	E	E	E	
<b>20 - Estoques</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2022</b>
1.1.5.0.0.00.00 - Estoques	E	E	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

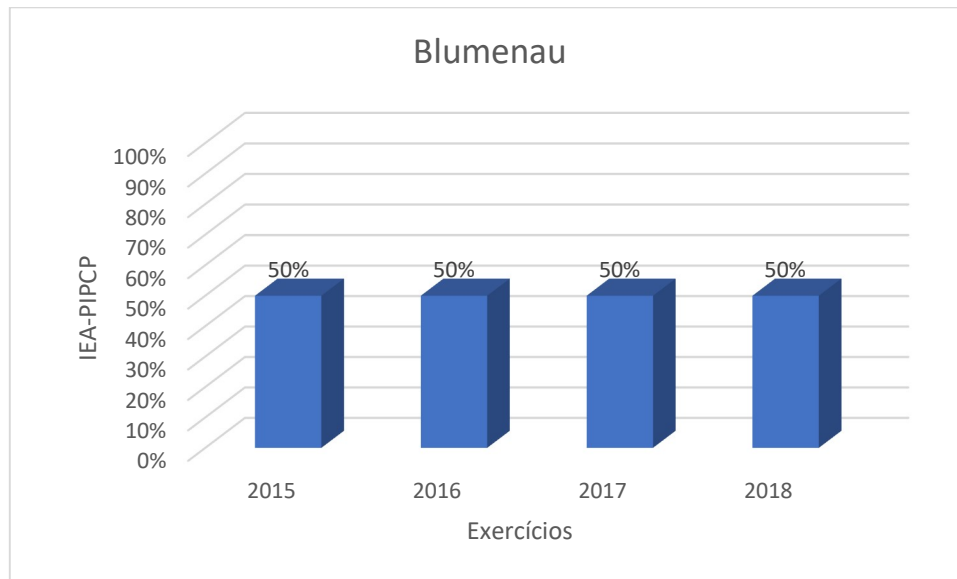
A obrigatoriedade de evidenciação da (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas iniciou no exercício de 2015. Notou-se, todavia, que o ente evidenciou dentro do prazo as dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária, mas não contabilizou seus (6) ajustes para perdas.

A (14) provisão atuarial foi contabilizada já no exercício de 2015, ou seja, antes do prazo-limite de adesão que se iniciava no exercício de 2016. Os (3) demais créditos a receber também foram reconhecidos bem antes da exigência legal que se iniciou em 2018 para os municípios com mais de 50 mil habitantes.

Além desses procedimentos, os (1) créditos tributários a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis, (12) empréstimos tomados, (18) participações permanentes, (20) estoques que ainda estão dentro do prazo para implementação já foram evidenciados pelo município de Blumenau. Os demais procedimentos que não foram mencionados estão dentro dos prazos para implementação.

Então, com base nos procedimentos evidenciados no quadro 15 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, e estão demonstrados no gráfico 4:

Gráfico 4: IEA-PIPCP - Blumenau



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

O ente apresentou o um índice de evidenciação de 50% em todos os exercícios financeiros do período estudado (2015-2018), enquadrando-se, portanto, na categoria 3 que indica um nível de adesão moderado ao PIPCP.

#### 4.1.5 Município de Botuverá

O quadro 16 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Botuverá nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 16: PCP Evidenciados - Botuverá

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2019</b>
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	-	-	-	-	
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	-	-	-	-	
1.1.3.4.0.00.00 - Créditos por Danos ao Patrimônio	-	-	-	-	
1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	E	E	E	E	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	-	-	-	-	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	

<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	<b>-</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	-	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	-	E	E	-	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	

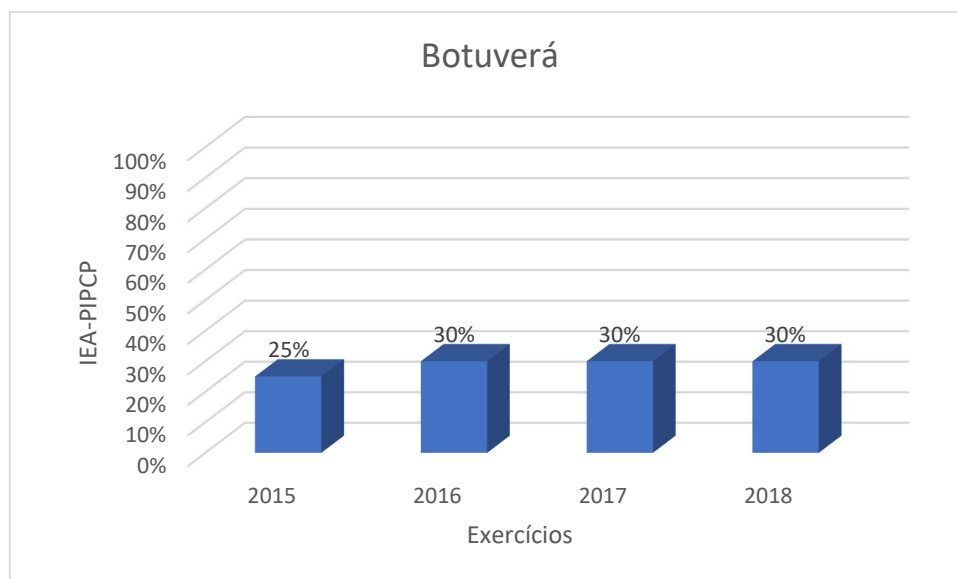
Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Constatou-se que a partir do exercício de 2015, o ente já estava obrigado a evidenciar a (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas. Houve, portanto, o cumprimento do prazo apenas na evidenciação das dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária. Os (6) ajustes para perdas não foram contabilizados.

No entanto, os (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis e (12) empréstimos tomados, não atingiram o prazo de início da obrigatoriedade, mas já foram registrados pelo município. Os demais procedimentos que não foram mencionados estão dentro dos prazos para implantação.

Logo, com base nos procedimentos evidenciados no quadro 16 foram calculados os IEA-PIPCC por exercício financeiro, conforme gráfico 5:

Gráfico 5: IEA-PIPCC - Botuverá



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

No exercício de 2015 o município de Botuverá apresentou um índice de 25% em 2016 teve um aumento de 5% relacionado a contabilização dos (12) empréstimos tomados, alcançando assim, um índice de evidenciação de 30% que se manteve estável nos demais exercícios de 2017 e 2018. Com base no exposto, o nível de adesão ao PIPCP enquadra-se na categoria 2 que se refere a um nível baixo de evidenciação dos procedimentos contábeis patrimoniais.

#### 4.1.6 Município de Brusque

O quadro 17 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Brusque nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 17: PCP Evidenciados - Brusque

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite (+) 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2021
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	E	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2018
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	-	E	E	E	
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	E	E	E	E	
1.1.3.4.0.00.00 - Créditos por Danos ao Patrimônio	E	-	-	-	
1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	E	E	E	E	
1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	E	E	E	E	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2015
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2015
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2020
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2020
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>10 - Depreciação, Amortização ou Exaustão de Imobilizado</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2020
1.2.3.8.0.00.00 - (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas	E	E	E	E	

<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	E	E	E	E	
<b>13 - Financiamentos Tomados</b>	<b>-</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
2.1.2.3.0.00.00 - Financiamentos a Curto Prazo - Interno	-	E	E	E	
<b>14 - Provisão Atuarial</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2016</b>
2.2.7.2.0.00.00 - Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>20 - Estoques</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2022</b>
1.1.5.0.0.00.00 - Estoques	E	E	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>11</b>	<b>11</b>	

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

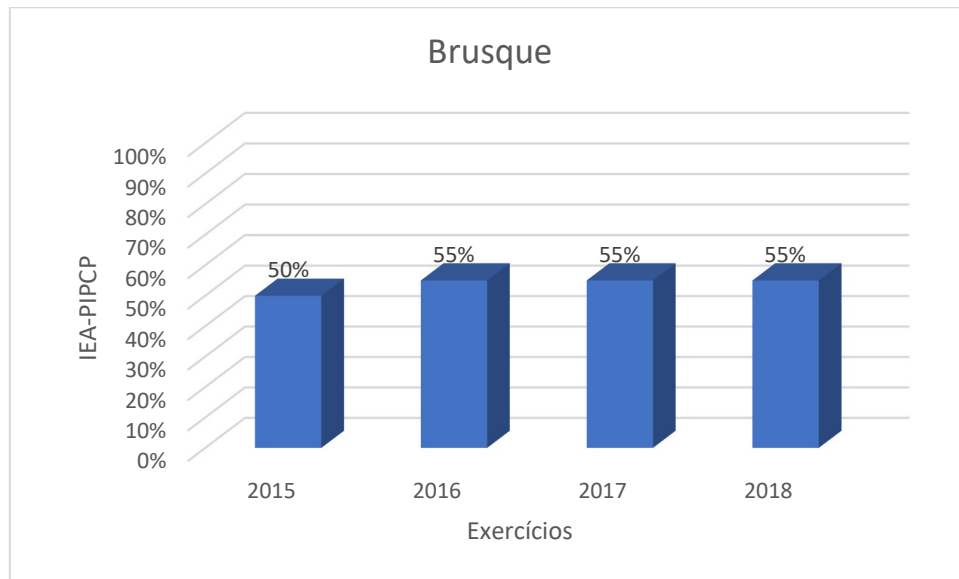
A obrigatoriedade de evidenciação da (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas iniciou no exercício de 2015. Notou-se, todavia, que o ente evidenciou dentro do prazo as dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária, mas não contabilizou seus (6) ajustes para perdas.

A (14) provisão atuarial foi contabilizada já no exercício de 2015, ou seja, antes do prazo-limite de adesão que se iniciava no exercício de 2016. Os (3) demais créditos a receber também foram reconhecidos bem antes da exigência legal que se iniciou em 2018 para os municípios com mais de 50 mil habitantes.

Além desses procedimentos, os (1) créditos tributários a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis, (10) depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado, (12) empréstimos tomados, (13) financiamentos tomados, (20) estoques que ainda estão dentro do prazo para implementação já foram evidenciados pelo município de Brusque. Cabe salientar que, os procedimentos que não foram evidenciados pelo ente estão dentro dos prazos para implementação.

Assim, com base nos procedimentos evidenciados no quadro 17 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, e estão dispostos no gráfico 6:

Gráfico 6: IEA-PIPCP - Brusque



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

No exercício de 2015 o município de Brusque apresentou um índice de evidência de 50% em 2016 teve um aumento de 5% relacionado a contabilização dos (13) financiamentos tomados, passando assim, para um índice de evidência de 55% que se manteve igual nos demais exercícios de 2017 e 2018. Com base no exposto, o nível de adesão ao PIPCP enquadra-se na categoria 3 que indica um nível de evidência moderado dos procedimentos contábeis patrimoniais.

#### 4.1.7 Município de Doutor Pedrinho

O quadro 18 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Doutor Pedrinho nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 18: PCP Evidenciados – Doutor Pedrinho

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	-	OK	OK	OK	01/01/2022
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	-	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	-	OK	OK	01/01/2019
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	-	-	E	E	

1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	E	-	E	-	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	-	-	<b>01/01/2021</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	-	-	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	E	-	-	-	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	

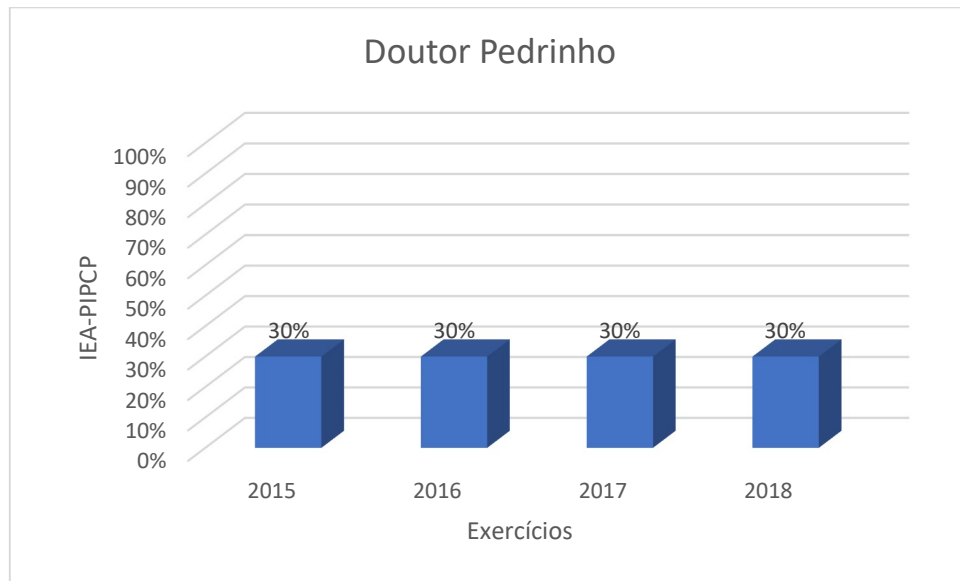
Fonte: Elaborado pela autora (2020)

A obrigatoriedade de evidenciação da (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas iniciou no exercício de 2015. Observou-se, portanto, que o ente evidenciou devidamente as dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária, contudo, não realizou seus (6) ajustes para perdas.

Em compensação, os (1) créditos tributários a receber, os (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis e (12) empréstimos tomados já foram evidenciados pelo município mesmo estando dentro do prazo para implementação. Os demais procedimentos que não foram evidenciados pelo município de Doutor Pedrinho estão dentro dos prazos para implementação.

Logo, considerando os procedimentos evidenciados no quadro 18 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, conforme gráfico 7:

Gráfico 7: IEA-PIPCP – Doutor Pedrinho



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

O ente apresentou o um índice de evidência de 30% em todos os exercícios financeiros do período estudado (2015-2018), enquadrando-se, portanto, na categoria 3 que indica um nível de adesão baixo ao PIPCP.

#### 4.1.8 Município de Gaspar

O quadro 19 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Gaspar nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 19: PCP Evidenciados - Gaspar

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite (+) 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	-	-	-	OK	01/01/2021
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	-	-	-	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2018
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	E	E	E	E	
1.1.3.4.0.00.00 - Créditos por Danos ao Patrimônio	E	E	E	E	
1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	E	E	E	E	

1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	E	E	E	E	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>10 - Depreciação, Amortização ou Exaustão de Imobilizado</b>	-	-	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
1.2.3.8.0.00.00 - (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas	-	-	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
<b>13 - Financiamentos Tomados</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
2.2.2.3.0.00.00 - Financiamentos a Longo Prazo - Interno	E	E	E	E	
<b>15 - Softwares, Patentes, Marcas, Licenças e Congêneres</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.4.1.0.00.00 - Softwares	-	E	E	E	
1.2.4.2.0.00.00 - Marcas, Direitos e Patentes Industriais	E	E	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

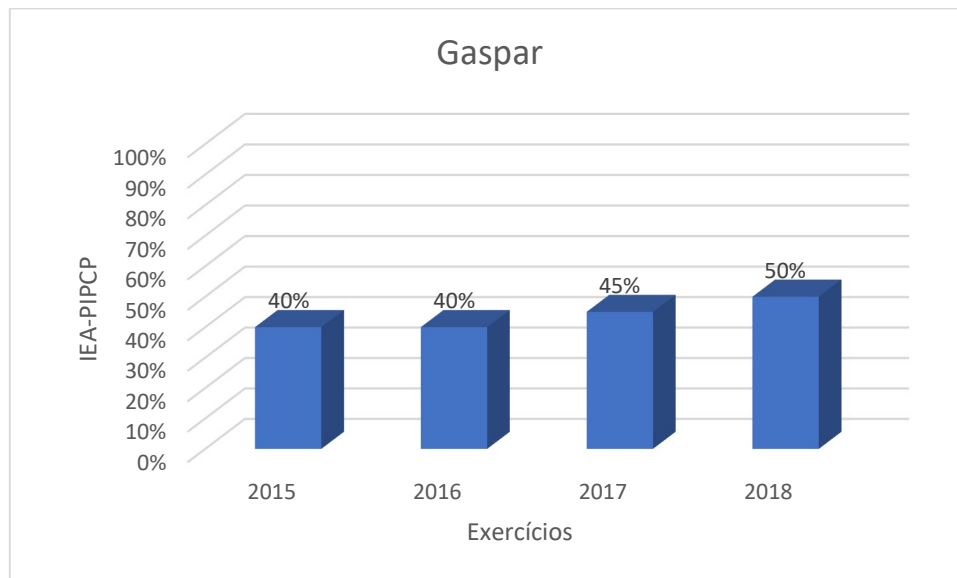
A obrigatoriedade de evidenciação da (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas iniciou no exercício de 2015. Notou-se, todavia, que o ente evidenciou dentro do prazo as dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária, mas não contabilizou seus (6) ajustes para perdas.

Os (3) demais créditos a receber também foram reconhecidos bem antes da exigência legal que se iniciou em 2018 para os municípios com mais de 50 mil habitantes.

Além disso, os (1) créditos tributários a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis, (10) depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado (12) empréstimos tomados, (13) financiamentos tomados e (15) softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres que encontram-se dentro do prazo para implementação já foram evidenciados pelo município de Gaspar. Os demais procedimentos que não foram mencionados estão dentro dos prazos para implementação.

Desse modo, com base nos procedimentos evidenciados no quadro 19 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, e estão demonstrados no gráfico 8:

Gráfico 8: IEA-PIPACP - Gaspar



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Nos exercícios de 2015 e 2016 o município de Gaspar apresentou um índice de evidência de 40% em 2017 teve um aumento de 5% relacionado a contabilização da (10) depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado, atingindo assim, um índice de evidência de 45%. Em 2018 o ente começou a contabilizar os (1) créditos tributários a receber, o que gerou um aumento de 5% no índice, passando para 50%. Com base nisso, o nível de adesão ao PIPACP evoluiu neste período da categoria 2 baixo nível para a categoria 3 que indica um nível de evidência moderado dos procedimentos contábeis patrimoniais.

#### 4.1.9 Município de Guabiruba

O quadro 20 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Guabiruba nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 20: PCP Evidenciados - Guabiruba

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	-	OK	OK	OK	<b>01/01/2022</b>

1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	-	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	<b>OK</b>	<b>-</b>	<b>OK</b>	<b>-</b>	<b>01/01/2019</b>
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	E	-	-	-	
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	E	-	E	-	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	-	-	E	-	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	-	E	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>6</b>	

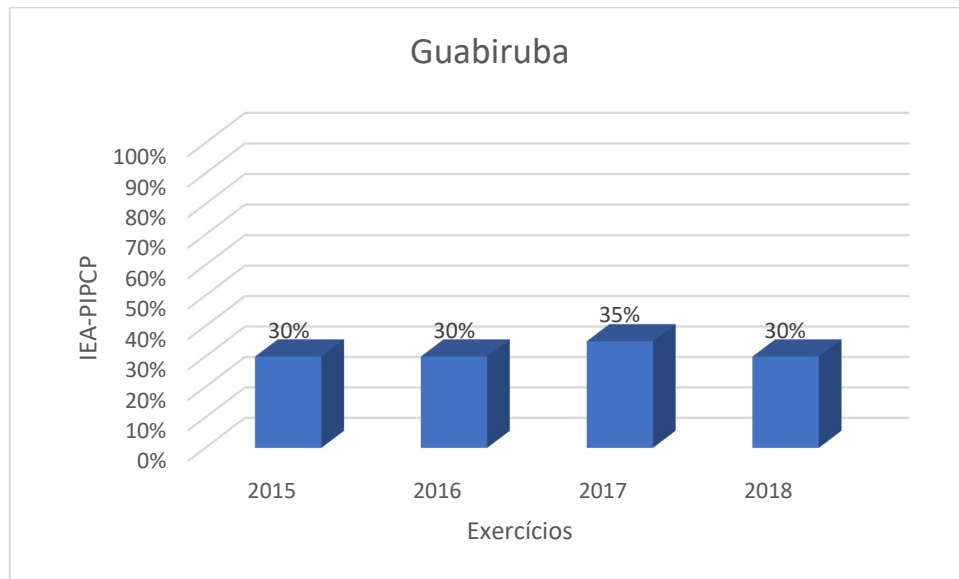
Fonte: Elaborado pela autora (2020)

A partir do exercício de 2015, o ente já tinha a obrigatoriedade evidenciar a (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas. Constatou-se, que o município evidenciou dentro do prazo as dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária, mas não contabilizou seus (6) ajustes para perdas.

Em contrapartida, os procedimentos (1) créditos tributários a receber, (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis e (12) empréstimos tomados estão dentro do prazo para implementação, mas já foram contabilizados pelo município de Guabiruba. Os demais procedimentos que não foram mencionados estão dentro dos prazos para implantação.

Assim, com base nos procedimentos evidenciados no quadro 20 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, conforme gráfico 9:

Gráfico 9: IEA-PIPCP - Guabiruba



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Nos exercícios de 2015 e 2016 o município de Guabiruba apresentou um índice de evidência de 30% em 2017 teve um aumento de 5%, caindo novamente para 30% em 2018, esta variação é relativa à evidência dos (3) demais créditos a receber. Com base no exposto, o nível de adesão ao PIPCP enquadra-se na categoria 2 que indica um nível baixo de evidência dos procedimentos contábeis patrimoniais.

#### 4.1.10 Município de Indaial

O quadro 21 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Indaial nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 21: PCP Evidenciados - Indaial

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite (+) 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	E	E	E	E	
1.2.1.1.1.01.00 - Créditos Tributários a Receber	E	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2018</b>
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	E	E	E	E	

1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	E	E	E	E	
1.1.3.4.0.00.00 - Créditos por Danos ao Patrimônio	E	E	E	E	
1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	E	E	E	E	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>10 - Depreciação, Amortização ou Exaustão de Imobilizado</b>	-	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
1.2.3.8.0.00.00 - (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas	-	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2020</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	E	E	E	E	
<b>14 - Provisão Atuarial</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2016</b>
2.2.7.2.0.00.00 - Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>15 - Softwares, Patentes, Marcas, Licenças e Congêneres</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2021</b>
1.2.4.1.0.00.00 - Softwares	E	E	E	E	
<b>20 - Estoques</b>	-	-	<b>OK</b>	<b>OK</b>	<b>01/01/2022</b>
1.1.5.0.0.00.00 - Estoques	-	-	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>11</b>	

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

A obrigatoriedade de evidenciação da (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas iniciou no exercício de 2015. Percebeu-se, todavia, que o ente evidenciou dentro do prazo as dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária, porém não contabilizou seus (6) ajustes para perdas.

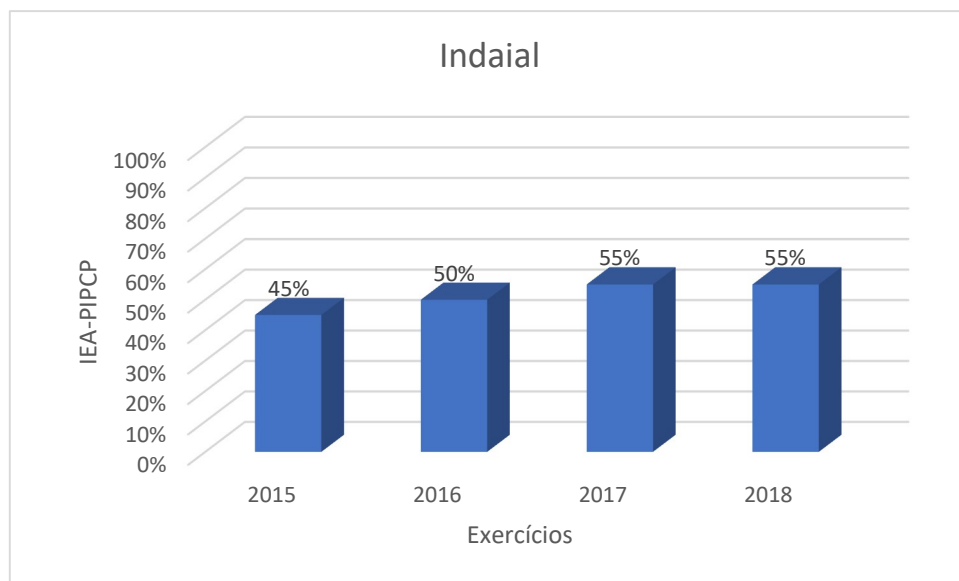
A (14) provisão atuarial foi contabilizada já no exercício de 2015, ou seja, antes do prazo de obrigatoriedade que se iniciava no exercício de 2016. Os (3) demais créditos a receber também foram reconhecidos bem antes da exigência legal que se iniciou em 2018 para os municípios com mais de 50 mil habitantes.

Cabe salientar que, os (1) créditos tributários a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis, (10) depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado, (12) empréstimos tomados, (15) softwares, (20) estoques que ainda estão dentro do prazo

para implementação já foram evidenciados pelo município de Indaial. Os procedimentos que não foram evidenciados pelo ente estão dentro dos prazos legais para implementação.

Logo, com base nos procedimentos evidenciados no quadro 21 foram calculados os IEA-PIPCCP por exercício financeiro, conforme apresentados no gráfico 10:

Gráfico 10: IEA-PIPCCP - Indaial



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

No exercício de 2015 o município de Indaial apresentou um índice de evidência de 45% em 2016 passou para 50%, ano em que o município começou a contabilizar a (10) depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado. No ano de 2017 teve mais um aumento de 5%, atingindo assim, um índice de evidência de 55% devido a evidência dos (20) estoques. O IEA-PIPCCP se manteve em 55% no exercício de 2018. Com base nos resultados apresentados, o nível de adesão ao PIPCCP enquadra-se na categoria 3 que indica um nível de evidência moderado dos procedimentos contábeis patrimoniais.

## 4.1.11 Município de Pomerode

O quadro 22 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Pomerode nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 22: PCP Evidenciados - Pomerode

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2022
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	E	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2019
1.1.2.2.0.00.00 - Clientes	-	E	E	E	
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	-	E	E	E	
1.1.2.4.0.00.00 - Empréstimos e Financiamentos Concedidos	-	E	-	-	
1.1.3.4.0.00.00 - Créditos por Danos ao Patrimônio	E	E	E	E	
1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	E	E	E	-	
1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	E	-	-	-	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2015
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2015
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2021
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2021
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2021
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	E	E	E	E	
<b>14 - Provisão Atuarial</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2016
2.2.7.2.0.00.00 - Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>15 - Softwares, Patentes, Marcas, Licenças e Congêneres</b>	-	-	-	OK	01/01/2022
1.2.4.1.0.00.00 - Softwares	-	-	-	E	
<b>20 - Estoques</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2023
1.1.5.0.0.00.00 - Estoques	E	E	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	9	9	9	10	

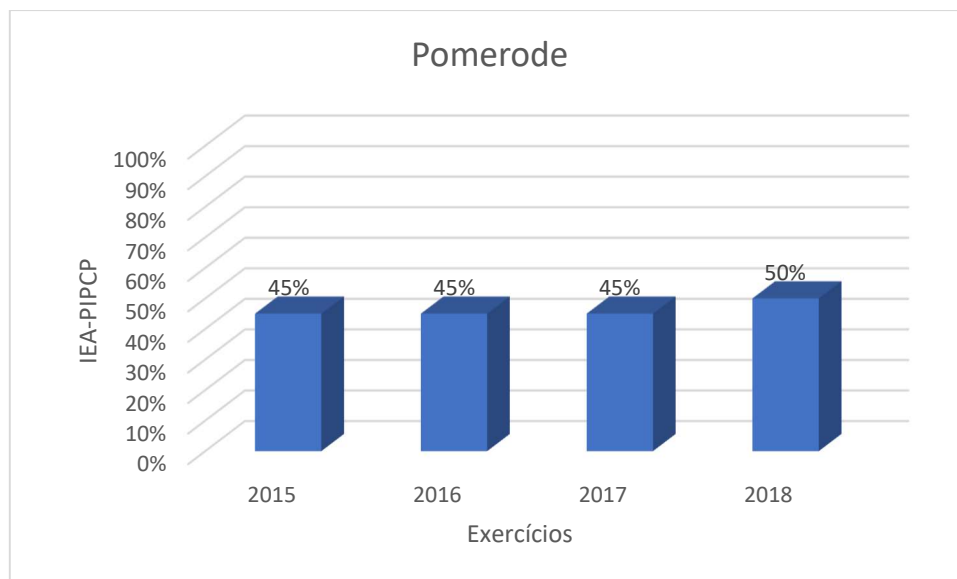
Fonte: Elaborado pela autora (2020)

A partir do exercício de 2015, o ente já estava obrigado a evidenciar a (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas. Constatou-se, que o município evidenciou dentro do prazo as dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária, mas não contabilizou seus (6) ajustes para perdas. Em contrapartida, a (14) provisão atuarial já estava sendo evidenciada no exercício de 2015, ou seja, um ano antes do início da obrigatoriedade.

Vale salientar que, os (1) créditos tributários a receber, (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis, (12) empréstimos tomados, (15) softwares e (20) estoques que ainda estão dentro do prazo para implementação, mas já foram evidenciados pelo município de Pomerode. Os demais procedimentos que não foram mencionados estão dentro dos prazos para implementação.

Sendo assim, com base nos procedimentos evidenciados no quadro 22 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, apresentados no gráfico 11:

Gráfico 11: IEA-PIPCP - Pomerode



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

O ente apresentou o um índice de evidência de 45% nos três primeiros exercícios de vigência do PIPCP (2015-2017), evoluindo para 50% em 2018, quando começou a evidenciar os (15) softwares. Destarte, o município de Pomerode encontra-se na categoria 3 que indica um nível de adesão moderado ao PIPCP.

## 4.1.12 Município de Rio dos Cedros

O quadro 23 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Rio dos Cedros nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 23: PCP Evidenciados – Rio dos Cedros

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	-	OK	OK	OK	<b>01/01/2022</b>
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	-	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2019</b>
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	-	-	-	E	
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	-	-	-	E	
1.1.3.5.0.00.00 - Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	-	E	E	E	
1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	E	E	E	E	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2021</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	E	E	E	E	
<b>13 - Financiamentos Tomados</b>	-	-	-	OK	<b>01/01/2021</b>
2.1.2.3.0.00.00 - Financiamentos a Curto Prazo - Interno	-	-	-	E	
2.2.2.3.0.00.00 - Financiamentos a Longo Prazo - Interno	-	-	-	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

A obrigatoriedade de evidenciação da (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas iniciou no exercício de 2015. Entretanto, o ente evidenciou apenas a (4) dívida ativa tributária.

Em compensação, os (1) créditos tributários a receber, os (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis, (12) empréstimos tomados e (13) financiamentos tomados já foram evidenciados pelo município mesmo estando longe

de atingir o prazo de início de obrigatoriedade. Os demais procedimentos que não foram evidenciados pelo município de Rio dos Cedros estão dentro dos prazos legais para implementação.

Logo, considerando os procedimentos evidenciados no quadro 23 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, conforme gráfico 12:

Gráfico 12: IEA-PIPCP – Rio dos Cedros



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

O ente apresentou um índice de evidência de 25% em 2015. No ano de 2016 aumentou para 30%, devido ao registro dos (1) créditos tributários a receber, mantendo o mesmo índice em 2017. No exercício financeiro de 2018 houve um aumento de 5%, fruto da contabilização dos (13) financiamentos tomados, o que resultou em um IEA-PIPCP de 35%, índice que categoriza um nível baixo de evidência dos procedimentos contábeis patrimoniais.

#### 4.1.13 Município de Rodeio

O quadro 24 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Rodeio nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 24: PCP Evidenciados - Rodeio

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	-	OK	OK	OK	<b>01/01/2022</b>
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	-	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2019</b>
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	E	-	-	-	
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	-	E	E	E	
1.1.3.2.0.00.00 - Tributos a Recuperar/Compensar	E	E	E	E	
1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	E	E	E	E	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	-	-	OK	OK	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	-	-	E	E	
<b>6 - Ajuste Para Perdas</b>	-	-	OK	-	<b>01/01/2015</b>
1.2.1.1.1.99.00 - (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	-	-	E	-	
<b>8 - Bens Móveis</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2021</b>
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	OK	OK	OK	OK	<b>01/01/2021</b>
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	-	-	-	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>8</b>	<b>7</b>	

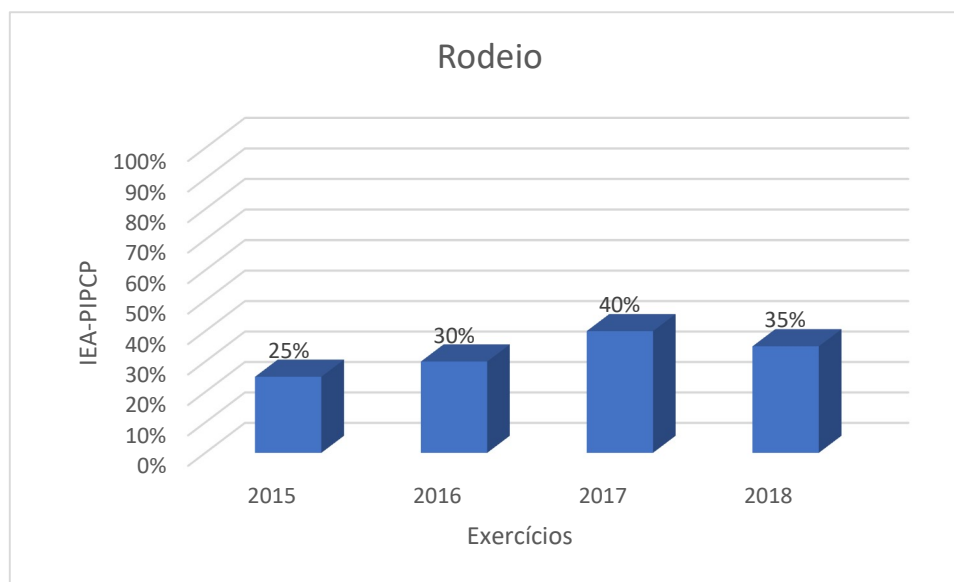
Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Observou-se que a partir do ano de 2015, o ente já estava obrigado a evidenciar a (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas. Ocorreu, portanto, a evidenciação da (4) dívida ativa tributária desde o ano de 2015, da (5) dívida ativa não-tributária a partir do exercício de 2017. Sendo contabilizados os (6) ajustes para perdas apenas no ano de 2017.

Em contrapartida, os (1) créditos tributários a receber, os (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis e (12) empréstimos tomados, não atingiram o prazo de início da obrigatoriedade, mas já foram registrados pelo município. Os demais procedimentos que não foram evidenciados pelo ente estão dentro dos prazos de implantação.

Assim, com base nos procedimentos contábeis patrimoniais evidenciados no quadro 24 foram calculados os IEA-PIPSCP por exercício financeiro, conforme gráfico 13:

Gráfico 13: IEA-PIPSCP - Rodeio



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

No exercício financeiro de 2015 o município de Rodeio apresentou um índice de 25% em 2016 teve um aumento de 5% relacionado a contabilização dos (1) créditos tributários a receber, atingindo assim, um índice de evidência de 30%. Em 2017 o índice subiu para 40% devido à evidência da (5) dívida ativa não-tributária e seus (6) ajustes para perdas. No ano de 2018 os (6) ajustes para perdas não foram efetuados o que resultou na queda do índice em 5%. Assim, o nível de adesão ao PIPSCP do ente encontra-se na categoria 2, indicando um baixo nível de evidência dos procedimentos contábeis patrimoniais.

#### 4.1.14 Município de Timbó

O quadro 25 demonstra as contas contábeis relacionadas aos PCP evidenciados pelo município de Timbó nos exercícios de 2015 a 2018.

Quadro 25: PCP Evidenciados - Timbó

Procedimentos Evidenciados	2015	2016	2017	2018	Prazo-limite até 50 mil habitantes
<b>1 - Créditos Tributários a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2022
1.1.2.1.0.00.00 - Créditos Tributários a Receber	E	E	E	E	
<b>3 - Demais Créditos a Receber</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2019
1.1.2.2.0.00.00 - Clientes	-	E	E	E	
1.1.2.3.0.00.00 - Créditos de Transferências a Receber	-	E	E	E	
1.1.3.1.0.00.00 - Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros	E	E	E	-	
1.1.3.8.0.00.00 - Outros Créditos a Receber e Valores a Curto Prazo	E	-	-	-	
1.2.1.2.0.00.00 - Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>4 - Dívida Ativa Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2015
1.2.1.1.1.04.00 - Dívida Ativa Tributaria	E	E	E	E	
<b>5 - Dívida Ativa Não-Tributária</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2015
1.2.1.1.1.05.00 - Dívida Ativa não Tributaria	E	E	E	E	
<b>8 - Bens Móveis</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2021
1.2.3.1.0.00.00 - Bens Móveis	E	E	E	E	
<b>9 - Bens Imóveis</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2021
1.2.3.2.0.00.00 - Bens Imóveis	E	E	E	E	
<b>10 - Depreciação, Amortização ou Exaustão de Imobilizado</b>	-	OK	OK	OK	01/01/2021
1.2.3.8.0.00.00 - (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas	-	E	E	E	
<b>12 - Empréstimos Tomados</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2021
2.1.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Curto Prazo - Interno	E	E	E	E	
2.2.2.1.0.00.00 - Empréstimos a Longo Prazo - Interno	E	E	E	E	
<b>14 - Provisão Atuarial</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2016
2.2.7.2.0.00.00 - Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo	E	E	E	E	
<b>15 - Softwares, Patentes, Marcas, Licenças e Congêneres</b>	OK	OK	OK	OK	01/01/2022
1.2.4.1.0.00.00 - Softwares	E	E	E	E	
<b>Total Procedimentos Evidenciados</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	

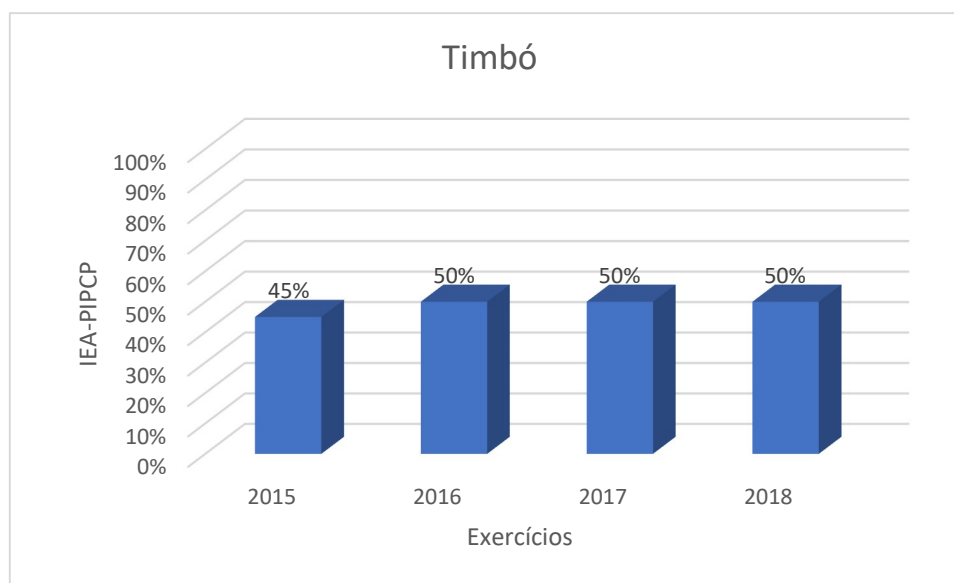
Fonte: Elaborado pela autora (2020)

A partir do exercício de 2015, o ente já estava obrigado a evidenciar a (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não tributária, e os seus (6) ajustes para perdas. Verificou-se, que o município evidenciou dentro do prazo as dívidas ativas (4) tributária e (5) não-tributária, entretanto, não contabilizou seus (6) ajustes para perdas. Em contrapartida, a (14) provisão atuarial já estava sendo evidenciada no exercício de 2015, ou seja, um ano antes do início da sua obrigatoriedade.

Vale salientar que, os (1) créditos tributários a receber, (3) demais créditos a receber, (8) bens móveis, (9) bens imóveis, (12) empréstimos tomados e (15) softwares, ainda estão dentro do prazo para implementação, mas já foram evidenciados pelo município de Timbó. Os demais procedimentos que não foram mencionados estão dentro dos prazos para implementação.

Sendo assim, com base nos procedimentos evidenciados no quadro 25 foram calculados os IEA-PIPCP por exercício financeiro, apresentados no gráfico 14:

Gráfico 14: IEA-PIPCP - Timbó



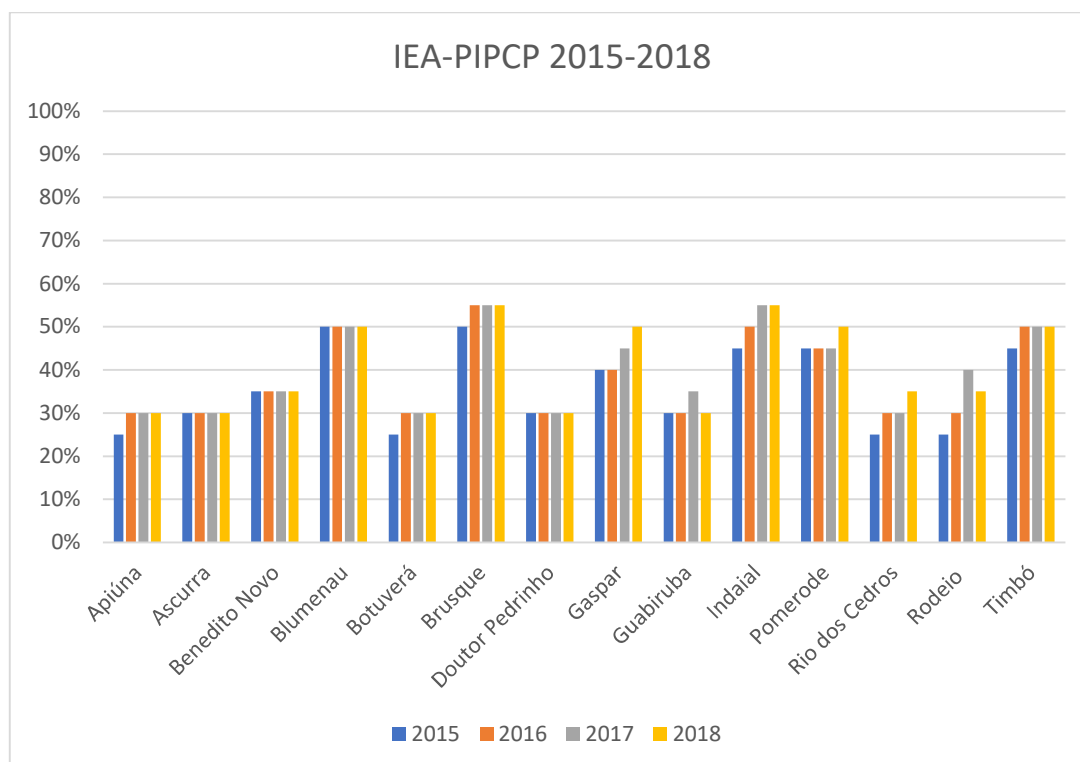
Fonte: Elaborado pela autora (2020)

O ente apresentou um índice de evidenciação de 45% no exercício financeiro de 2015, evoluindo para 50% no exercício de 2016 em decorrência da contabilização da (10) depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado. Em 2017 e 2018 manteve o mesmo índice de 50%. Logo, de acordo com os índices apresentados o município de Pomerode encontra-se na categoria 3 que indica um nível de adesão moderado ao PIPCP.

#### 4.1.15 Comparação resultados individuais

Para uma melhor visualização e comparação dos resultados individuais o gráfico 15 demonstra o IEA-PIPCP dos quatorze municípios da região da AMMVI, nos exercícios financeiros de 2015 a 2018.

Gráfico 15: IEA-PIPCP Municípios Região da AMMVI (2015-2018)



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Conforme pode-se observar no gráfico 15, os municípios que mais se destacaram foram Brusque e Indaial. Brusque atingiu um IEA-PIPCP nos anos de 2016, 2017 e 2018 de 55% e Indaial obteve este mesmo índice nos exercícios de 2017 e 2018. Os municípios que não apresentaram evolução e/ou variação do índice no período foram: Blumenau (50%), Benedito Novo (35%), Ascurra (30%), Doutor Pedrinho (30%). Considerando todo o período estudado, o município que apresentou maior variação do índice foi Rodeio que passou de 25% em 2015 para 40% em 2017. No entanto, o índice caiu para 35% no exercício financeiro de 2018. Na sequência, a segunda maior variação foi de 10%, como pode-se notar: Gaspar passou de 40% em

2015-2016 para 50% em 2018, Indaial passou de 45% em 2015 para 55% em 2017-2018, Rio dos Cedros passou de 25% em 2015 para 35% em 2018.

#### 4.2 Percepção dos contadores públicos sobre a implementação dos PCP

O primeiro bloco do questionário enfatiza as características dos respondentes e explanou: o gênero, a idade, seguido do nível de escolaridade, do tempo de experiência como contabilista na área pública, e por fim do número de entidades das quais são responsáveis. Em face das constatações o quadro 26 mostra que a maioria dos respondentes é do gênero feminino, sendo 61,1% contra 38,9% do gênero masculino.

Quadro 26: Gênero

Gênero	Frequência	Percentual (%)
Masculino	7	38,9
Feminino	11	61,1
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

De acordo com o quadro 27 a maioria dos respondentes encontra-se nas faixas etárias de 26 à 35 anos e de 36 a 45 anos, o que representa 88,8% da amostra, constatou-se inclusive, que na faixa etária até 25 anos não houve respondentes, um dos fatores que pode determinar a falta de recém-formados no setor é o ingresso apenas por meio da aprovação em concurso público.

Quadro 27: Faixa etária

Idade	Frequência	Percentual (%)
Até 25 anos	0	0
De 26 a 35 anos	8	44,4
De 36 a 45 anos	8	44,4
Acima de 46 anos	2	11,2
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Em relação ao quadro 28 salienta-se que o número de servidores que possuem especialização é predominante e equivale a 61,1% da amostra, graduação 33,3% e

mestrado 5,6%. Pontua-se que nenhum dos contabilistas entrevistados possui nível técnico ou doutorado.

Quadro 28: Nível de escolaridade

Nível de escolaridade	Frequência	Percentual (%)
Técnico	0	0
Graduação	6	33,3
Especialização	11	61,1
Mestrado	1	5,6
Doutorado	0	0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

O quadro 29 aponta o tempo de experiência dos respondentes na área pública, no qual consta que a maioria dos entrevistados possui até 10 anos de experiência, sendo que, 33,3 % dos servidores atuam de 1 a 5 anos no setor e 33,3% de 6 a 10 anos, contra 16,7% que trabalham de 11 a 15 anos, 11,1% de 15 a 20 anos e apenas 5,6% mais de 20 anos.

Quadro 29: Tempo de experiência

Tempo de experiência	Frequência	Percentual (%)
De 1 a 5 anos	6	33,3
De 6 a 10 anos	6	33,3
De 11 a 15 anos	3	16,7
De 15 a 20 anos	2	11,1
Mais de 20 anos	1	5,6
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Para encerrar a apresentação do primeiro bloco de questões o quadro 30 mostra o número de entidades que estão sob a responsabilidade dos contabilistas. Sendo que, 44,4% dos entrevistados são responsáveis por 2 a 4 entidades, seguindo de 38,9% com apenas uma entidade e 11,1% responsáveis por 5 a 7 entidades. Visto que, apenas 01 contador é responsável por mais de 8 entidades e nenhum por mais de 10 entidades.

Quadro 30: Responsabilidade por entidades

<b>Responsabilidade por número de entidades</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>
Apenas uma entidade	7	38,9
De 2 a 4 entidades	8	44,4
De 5 a 7 entidades	2	11,1
De 8 a 10 entidades	1	5,6
Acima de 10 entidades	0	0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

No segundo bloco do questionário, buscou-se identificar a percepção dos contadores públicos em relação ao processo de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais. Nas questões de número 6 a 14, os entrevistados apresentaram seus níveis de concordância/discordância em relação às proposições.

Quadro 31: Nível de participação dos contabilistas em cursos/capacitações

<b>6 - Nos últimos 5 anos participei de cursos e/ou capacitações acerca das mudanças ocorridas na contabilidade pública brasileira em convergência às normas internacionais de contabilidade.</b>		
<b>Opções de resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo Totalmente	0	0
2 - Discordo	0	0
3 - Nem concordo, Nem discordo	2	11,1
4 - Concordo	6	33,3
5 - Concordo Totalmente	10	55,6
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Como pode-se observar no quadro 31, quando questionados sobre a participação em cursos e /ou capacitações acerca das novas mudanças ocorridas na contabilidade pública brasileira, 55,6% dos respondentes concordaram totalmente com a asserção, 33,3% concordaram também, contra 11,1% de neutros. Cabe destacar que, nenhum entrevistado discordou do enunciado. Neste sentido, percebe-se que os contabilistas estão se qualificando profissionalmente para enfrentar os desafios oriundos do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público.

Quadro 32: Nível de conhecimento sobre os PCP

<b>7 - Conheça os procedimentos contábeis elencados no plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (portaria STN nº 548/2015).</b>		
<b>Opções de resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo Totalmente	0	0
2 - Discordo	2	11,1
3 - Nem concordo, Nem discordo	3	16,7
4 - Concordo	10	55,5
5 - Concordo Totalmente	3	16,7
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Os valores do quadro 32 indicam que 72,2% dos entrevistados conhecem os procedimentos contábeis patrimoniais dispostos na portaria STN nº 548/2015. Mantiveram-se neutros 16,7% dos entrevistados, contra apenas 11,1% que alegam desconhecer esses procedimentos, corroborando com os resultados da questão anterior, visto que, praticamente todos os contadores da amostra participaram nos últimos 5 anos de aperfeiçoamento profissional.

Quadro 33: Nível de aptidão para registrar os PCP

<b>8 - Considero-me apto a registrar todos os procedimentos contábeis patrimoniais em consonância com as NBC TSP e MCASP vigentes.</b>		
<b>Opções de resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo Totalmente	0	0
2 - Discordo	3	16,7
3 - Nem concordo, Nem discordo	7	38,9
4 - Concordo	7	38,9
5 - Concordo Totalmente	1	5,5
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Conforme quadro 33, os contabilistas também foram questionados se consideram-se aptos a registrar todos os procedimentos contábeis patrimoniais de acordo as NBC TSP e MCASP vigentes. Logo, verificou-se que apenas 5,5% dos respondentes consideram-se totalmente aptos, 38,9% consideram-se aptos, atingindo o mesmo percentual (38,9%) a resposta neutra, contra e 16,7% dos que discordaram. Pontua-se que menos da metade dos entrevistados consideram-se capazes de registrar tais procedimentos, o que pode ser caracterizado pelo grau de complexidade das normas aplicáveis.

Quadro 34: Nível de responsabilidade profissional

<b>9 - A adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais tem trazido maior responsabilidade para o meu cargo.</b>		
<b>Opções de resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo Totalmente	0	0
2 - Discordo	2	11,1
3 - Nem concordo, Nem discordo	2	11,1
4 - Concordo	4	22,2
5 - Concordo Totalmente	10	55,6
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Os valores do quadro 34 mostram que 55,6% dos contabilistas concordaram totalmente com o enunciado da questão, 22,2% dos entrevistados também concordaram, 11,1% não optaram, contra apenas 11,1% que discordaram. Sendo que nenhum dos respondentes discordou totalmente da questão. Portanto, nota-se que a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais é uma preocupação intrínseca entre os profissionais.

Quadro 35: Adaptação do sistema contábil

<b>10 - O sistema contábil utilizado atualmente tem se adaptado às mudanças requeridas para a contabilização dos procedimentos contábeis patrimoniais.</b>		
<b>Opções de resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo Totalmente	0	0
2 - Discordo	1	5,6
3 - Nem concordo, Nem discordo	6	33,3
4 - Concordo	6	33,3
5 - Concordo Totalmente	5	27,8
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Os números do quadro 35 refletem que 33,3% dos respondentes mantiveram-se neutros em relação a questão, contra 33,3% dos respondentes que concordaram e 27,8% que concordam totalmente. Apenas 5,6% discordaram. Portanto, apesar de um percentual relevante de respostas neutras, a maioria dos contadores concorda que os sistemas contábeis estão se adaptando às mudanças.

Quadro 36: Áreas envolvidas no processo de implementação dos PCP.

<b>11 - As áreas envolvidas no processo de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais (Recursos Humanos, Tributário, Patrimônio, Almoxarifado e Frotas) têm se adaptado para gerar as informações necessárias ao registro e contabilização dos procedimentos contábeis patrimoniais.</b>		
<b>Opções de resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo Totalmente	5	27,8
2 - Discordo	5	27,8
3 - Nem concordo, Nem discordo	6	33,3
4 - Concordo	2	11,1
5 - Concordo Totalmente	0	0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

O quadro 36 mostra que a grande dificuldade na implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais está relacionada às áreas envolvidas no processo (Recursos Humanos, Tributário, Patrimônio, Almoxarifado, Frotas) e que são responsáveis pela geração das informações necessárias ao registro e contabilização dos procedimentos contábeis patrimoniais. Os números apontam que mais da metade dos entrevistados discordaram ou discordaram totalmente da questão (55,6%), 33,3% não opinaram e apenas 11,1% concordaram que essas áreas têm se adaptado. Logo, na percepção da maioria dos entrevistados a maior deficiência consiste na geração das informações advindas de outras áreas para a contabilização de tais procedimentos.

Quadro 37: O controle interno no processo de implementação dos PCP

<b>12 - O controle interno do meu município fiscaliza e orienta o processo de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais.</b>		
<b>Opções de resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo Totalmente	5	27,8
2 - Discordo	7	38,9
3 - Nem concordo, Nem discordo	4	22,2
4 - Concordo	2	11,1
5 - Concordo Totalmente	0	0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Outra situação pontual demonstrada no quadro 37 refere-se à atuação do controle interno na implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais. Os resultados mostram que 66,7% dos respondentes discordam ou discordam totalmente da questão, 22,2% mantiveram-se neutros e apenas 11,1% concordaram com o

enunciado. Verificou-se, portanto, que de acordo com a percepção da maioria dos contadores o controle interno dos municípios não é atuante na orientação e fiscalização dos procedimentos contábeis patrimoniais.

Quadro 38: Os gestores no processo de implementação dos PCP

<b>13 - Os gestores do meu município encontram-se cientes da obrigatoriedade dos registros contábeis patrimoniais e dos impactos gerados por essa nova mudança na contabilidade pública brasileira.</b>		
<b>Opções de resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo Totalmente	2	11,1
2 - Discordo	5	27,8
3 - Nem concordo, Nem discordo	6	33,3
4 - Concordo	3	16,7
5 - Concordo Totalmente	2	11,1
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

No quadro 38 os resultados apontam que existem diversas percepções acerca da questão. Observa-se que 33,3% dos respondentes optaram pela neutralidade na resposta, 38,9% discordaram ou discordaram totalmente da questão, contra 27,8% que concordaram ou concordaram totalmente com a questão.

Percebeu-se, portanto, um equilíbrio nas opções de respostas, ou seja, na visão dos respondentes, existem tanto gestores que conhecem quanto gestores que desconhecem a obrigatoriedade dos registros contábeis patrimoniais e dos impactos gerados por essa nova mudança na contabilidade pública brasileira.

Quadro 39: Prazos-limites de implementação dos PCP

<b>14 - Meu município conseguirá cumprir os prazos-limites definidos no plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais.</b>		
<b>Opções de resposta</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo Totalmente	1	5,6
2 - Discordo	4	22,1
3 - Nem concordo, Nem discordo	9	50,0
4 - Concordo	3	16,7
5 - Concordo Totalmente	1	5,6
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Os resultados apresentados no quadro 39 mostram que 50,0% dos contabilistas entrevistados mantiveram-se neutros em relação ao cumprimento dos prazos-limites estabelecidos no plano de implantação dos procedimentos contábeis

patrimoniais, 16,7% acreditam que os seus municípios conseguirão cumpri-los e apenas 5,6% estão totalmente convictos disso. Em contrapartida 27,7% discordaram ou discordaram totalmente do enunciado.

A questão levantada mostrou certa insegurança em relação ao cumprimento de prazos por parte dos profissionais, o que pode estar relacionado ao grau de complexidade na implementação destes procedimentos e, a falta de adequação das demais áreas envolvidas no processo, responsáveis pela geração de informações necessárias a contabilização de tais procedimentos.

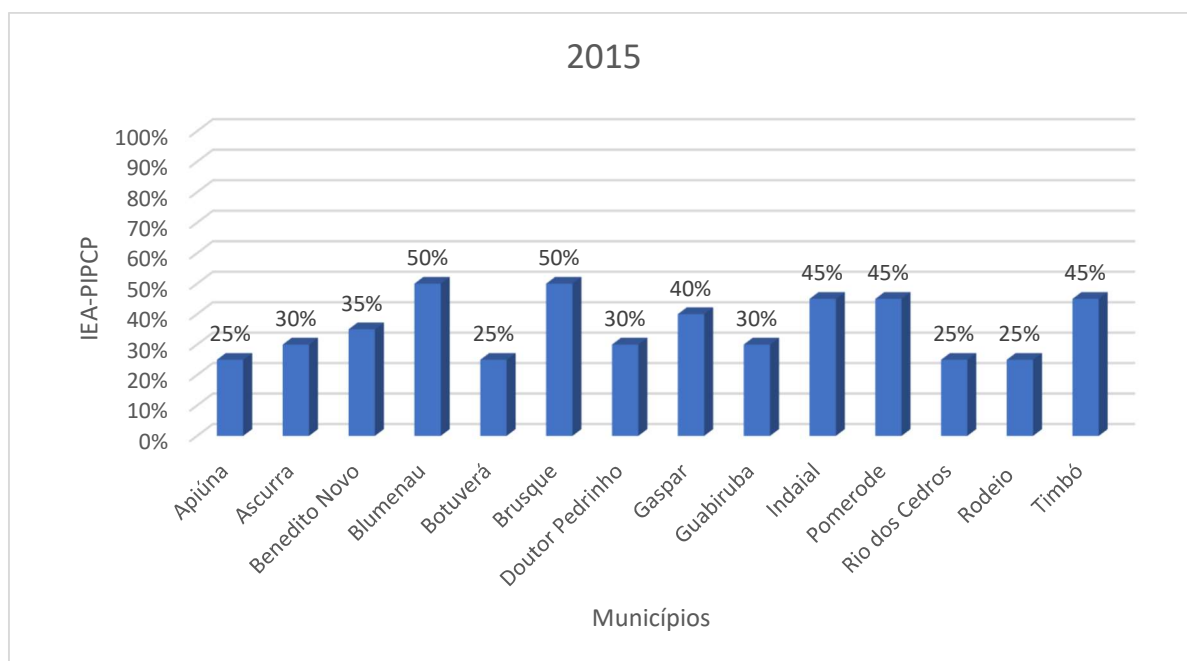
## 5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo será apresentada a análise quantitativa e qualitativa dos resultados obtidos na pesquisa e sua correlação com a teoria abordada.

### 5.1 Comparação da adesão dos PCP entre os municípios da região da AMMVI

A média geral do IEA-PIPCP da Região da AMMVI no ano de 2015 ficou em 35,71%, o que demonstra um baixo nível de adesão ao PIPCP, a moda foi de 25% e a mediana 32,5%. Os municípios que apresentaram os maiores índices de evidenciação foram Blumenau e Brusque ambos com 50%, seguidos de Indaial, Pomerode e Timbó com 45%. Portanto, nota-se que a distribuição de frequência aponta que apenas 35,71% dos municípios estudados se destacaram por apresentarem um nível de adesão ao PIPCP moderado (IEA-PIPCP  $40 \geq 60$ ), contra 64,29% que obtiveram um nível baixo de adesão ao PIPCP (IEA-PIPCP  $20 \geq 40$ ). O gráfico 16 aponta o IEA-PIPCP obtido por cada município da região no ano de 2015.

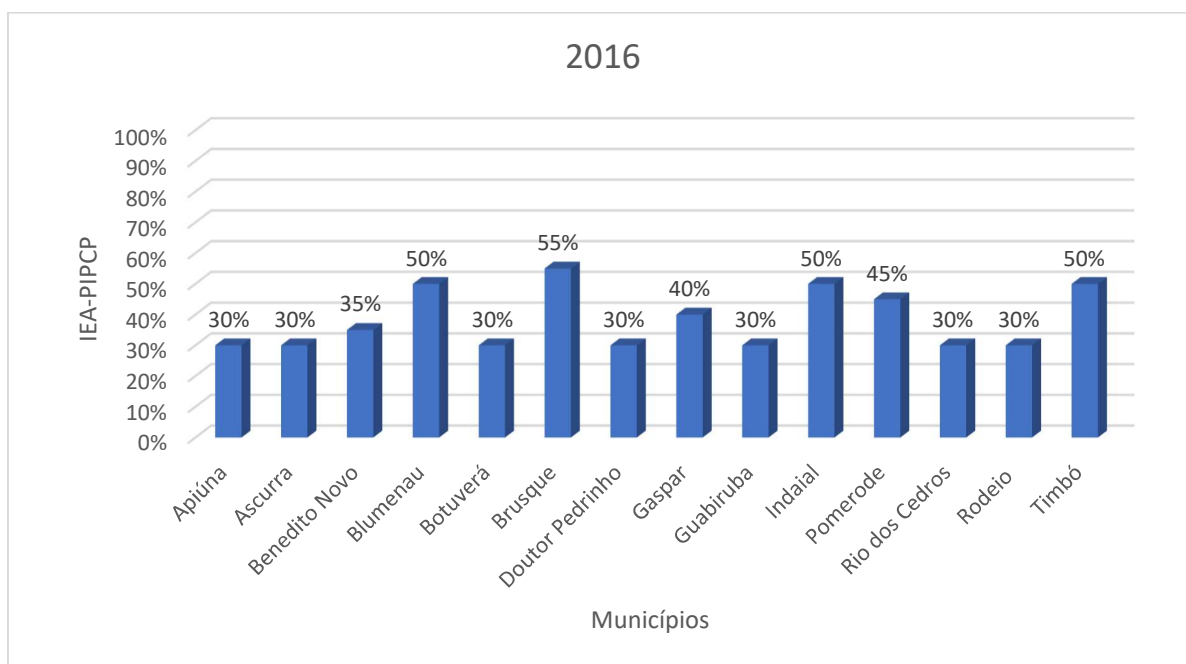
Gráfico 16: IEA-PIPCP dos municípios da AMMVI no exercício de 2015



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

No exercício financeiro de 2016 a média geral do IEA-PIPCP obtida pela Região da AMMVI aumentou para 38,21%, mas ainda manteve o baixo nível de adesão ao PIPCP, a moda aumentou 5% em relação ao ano anterior, atingindo, portanto, 30% e a mediana permaneceu a mesma em relação ao exercício anterior, 32,5%. De acordo com o gráfico 17, os municípios que apresentaram os maiores índices de evidenciação foram os mesmos de 2015, Brusque com 55%, seguidos de Blumenau, Indaial e Timbó com 50% e, Pomerode com 45%. Portanto, nota-se que a distribuição de frequência aponta que 35,71% dos municípios estudados se destacaram por apresentarem um nível de adesão ao PIPCP moderado (IEA-PIPCP  $40 \geq 60$ ), contra 64,29% que obtiveram um nível baixo de adesão ao PIPCP (IEA-PIPCP  $20 \geq 40$ ).

Gráfico 17: IEA-PIPCP dos municípios da AMMVI no exercício de 2016

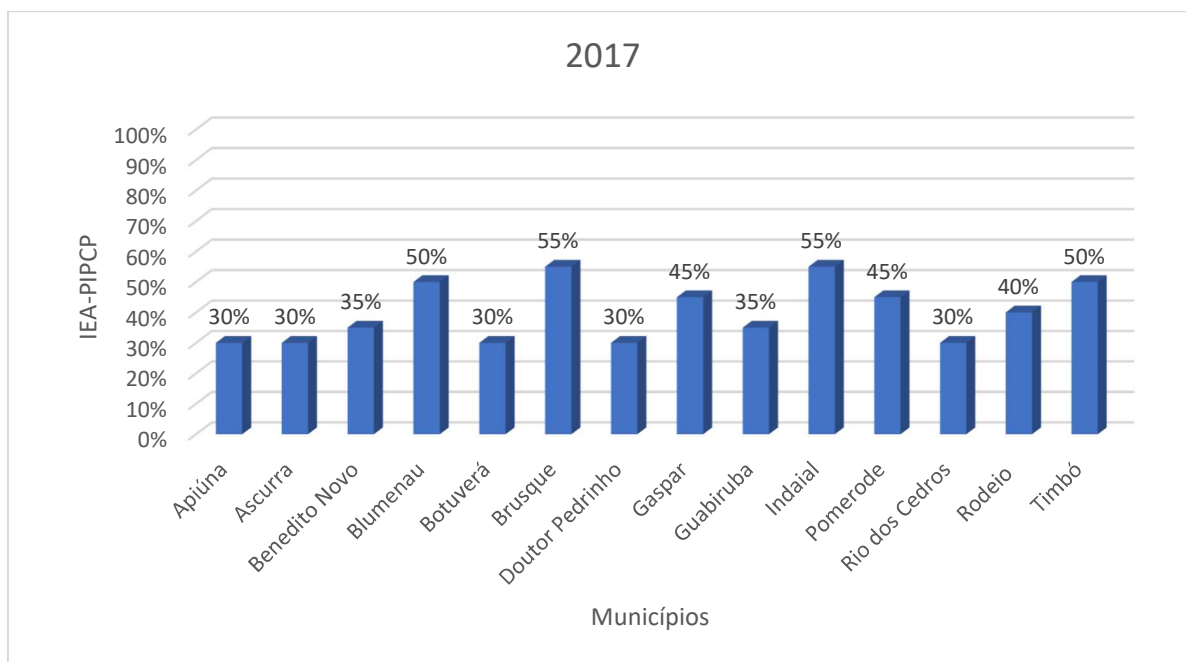


Fonte: Elaborado pela autora (2020)

No ano de 2017 a região da AMMVI manteve o nível de adesão ao PIPCP baixo, uma vez que a média geral do IEA-PIPCP apresentada de foi de 40,00%, a moda permaneceu a mesma do exercício anterior, 30%, e a mediana aumentou 5% em relação ao ano anterior, atingindo o percentual de 37,5%. No exercício de 2017, o município de Gaspar entrou na lista dos municípios que apresentaram os melhores índices de evidenciação. Conforme gráfico 18, Brusque e Indaial apresentaram um IEA-PIPCP de 55%, seguidos de Blumenau e Timbó com 50% e, Gaspar e Pomerode

com 45%. Portanto, nota-se que a distribuição de frequência aponta que 42,86% dos municípios estudados se destacaram por apresentarem um nível de adesão ao PIPCP moderado (IEA-PIPCP  $40 \geq 60$ ), contra 57,14% que obtiveram um nível baixo de adesão ao PIPCP (IEA-PIPCP  $20 \geq 40$ ).

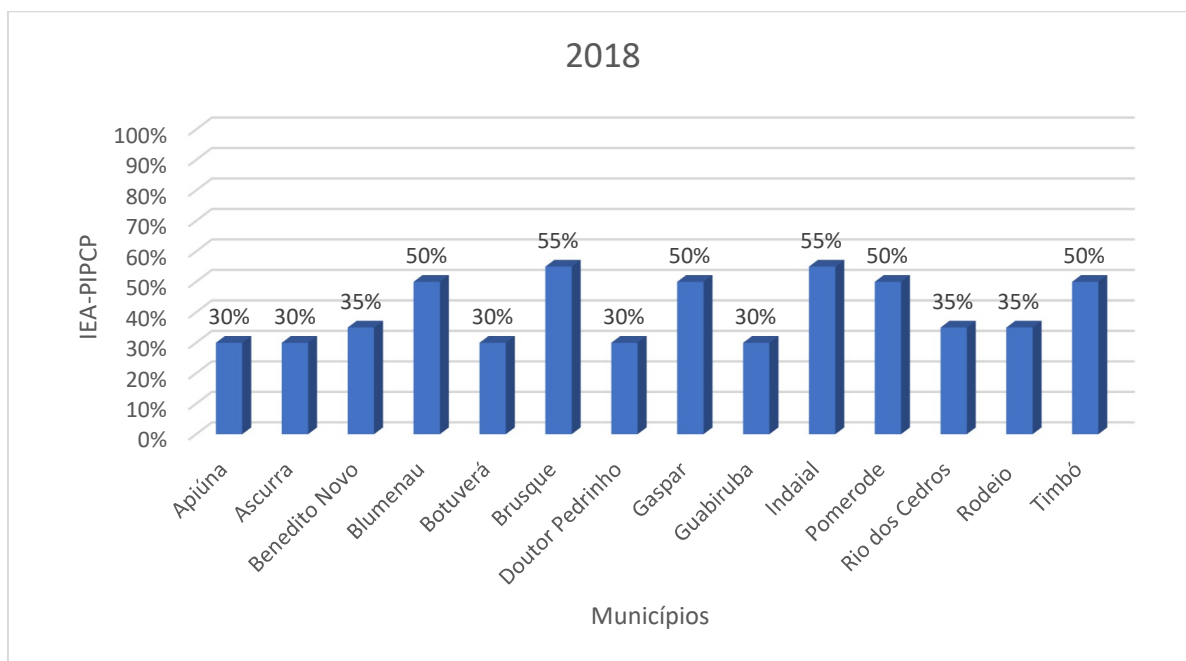
Gráfico 18: IEA-PIPCP dos municípios da AMMVI no exercício de 2017



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

A média geral obtida pela região da AMMVI no exercício financeiro de 2018 aumentou para 40,35%, o que proporcionou um aumento do nível de adesão ao PIPCP para a categoria 3, nível moderado, a moda foi de 30% e a mediana 35,00%. Em consonância com o gráfico 19, os municípios que apresentaram os maiores índices de evidenciação foram Brusque e Indaial com 55%, seguidos de Blumenau, Gaspar, Pomerode e Timbó com 50%. A distribuição de frequência aponta que 42,86% dos municípios estudados se destacaram por apresentarem um nível de adesão ao PIPCP moderado (IEA-PIPCP  $40 \geq 60$ ), contra 57,14% que obtiveram um nível baixo de adesão ao PIPCP (IEA-PIPCP  $20 \geq 40$ ).

Gráfico 19: IEA-PIPCP dos municípios da AMMVI no exercício de 2018



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Assim, percebe-se que a média de evolução do IEA-PIPCP dos municípios da Região do Médio Vale do Itajaí no período de 2015 a 2018 foi de apenas 4,64% no período de 2015 a 2018. Esta pequena evolução dentro de um período de quatro anos, pode estar relacionada ao fato de se tratar de uma reforma complexa e de alto custo, que requer um contexto político favorável e uma estratégia de implementação apropriada (MARTY et al., 2006).

É imprescindível analisar inclusive, os procedimentos que já foram evidenciados e os que ainda faltam ser implementados, considerando o prazo de início da obrigatoriedade de evidenciação, conforme consta no anexo à portaria STN nº 548/2015 (PIPCP). A obrigatoriedade de alguns PCP começou já no primeiro ano de vigência do PIPCP para todos os municípios, no entanto, para a maioria dos PCP os prazos distinguem-se levando em consideração o número de habitantes dos municípios. Os municípios que possuem mais de 50 mil habitantes devem, em regra geral, adotar os procedimentos definidos na portaria um ano antes dos municípios que possuem até 50 mil habitantes. Assim, de acordo com as informações declaradas no *site* do SICONFI, a região da AMMVI possui 4 municípios com mais de 50 mil habitantes, sendo eles: Blumenau (343.715), Brusque (125.810), Gaspar (66.213), Indaial (65.000) e 10 com até 50 mil habitantes: Timbó (42.045), Pomerode (32.334),

Guabiruba (22.174), Rodeio (11.434), Benedito Novo (11.297), Rio dos Cedros (11.295), Apiúna (10.432), Ascurra (7.829), (Botuverá 5.022) e Doutor Pedrinho (3.990), (STN, 2018) . Logo, 71,43% dos quatorze municípios que compõe a região são municípios menores com até 50 mil habitantes, contra 28,57% com mais de 50 mil habitantes.

O quadro 40 demonstra o percentual evidenciado de cada PCP pela região da AMMVI, por exercício financeiro, e sua evolução no período. Os municípios foram segregados pelo número populacional para a análise do cumprimento dos prazos de adesão. Os PCP estão listados de acordo com a ordem cronológica de obrigatoriedade.

Quadro 40: PCP evidenciados pelos municípios da AMMVI (2015-2018)

Procedimentos	Prazo de adesão	(%) de municípios em 2015	(%) de municípios em 2016	(%) de municípios em 2017	(%) de municípios em 2018	Evolução
<b>4. Dívida ativa tributária</b>		<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2015	28,57%	28,57%	28,57%	28,57%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2015	71,43%	71,43%	71,43%	71,43%	0,00%
<b>5. Dívida ativa não tributária</b>		<b>78,57%</b>	<b>78,57%</b>	<b>78,57%</b>	<b>78,57%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2015	28,57%	28,57%	28,57%	28,57%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2015	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%
<b>6. Ajustes para perdas de créditos a receber</b>		<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>7,14%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2015	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2015	0,00%	0,00%	7,14%	0,00%	0,00%
<b>14. Provisão atuarial</b>		<b>35,71%</b>	<b>35,71%</b>	<b>35,71%</b>	<b>35,71%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2016	21,43%	21,43%	21,43%	21,43%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2016	14,29%	14,29%	14,29%	14,29%	0,00%
<b>3. Demais créditos a receber</b>		<b>100,00%</b>	<b>78,57%</b>	<b>100,00%</b>	<b>92,86%</b>	<b>-7,14%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2018	28,57%	28,57%	28,57%	28,57%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2019	71,43%	50,00%	71,43%	64,29%	-7,14%
<b>7. Provisões</b>		<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2020	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2021	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>8. Bens móveis</b>		<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2020	28,57%	28,57%	28,57%	28,57%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2021	71,43%	71,43%	71,43%	71,43%	0,00%
<b>9. Bens imóveis</b>		<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2020	28,57%	28,57%	28,57%	28,57%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2021	71,43%	71,43%	71,43%	71,43%	0,00%
<b>10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado</b>		<b>7,14%</b>	<b>21,43%</b>	<b>28,57%</b>	<b>28,57%</b>	<b>21,43%</b>

(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2020	7,14%	14,29%	21,43%	21,43%	14,29%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2021	0,00%	7,14%	7,14%	7,14%	7,14%
<b>11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado</b>		<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2020	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2021	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>12. Empréstimos tomados</b>		<b>85,71%</b>	<b>92,86%</b>	<b>85,71%</b>	<b>85,71%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2020	28,57%	28,57%	28,57%	28,57%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2021	57,14%	64,29%	57,14%	57,14%	0,00%
<b>13. Financiamentos tomados</b>		<b>7,14%</b>	<b>14,29%</b>	<b>14,29%</b>	<b>21,43%</b>	<b>14,29%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2020	7,14%	14,29%	14,29%	14,29%	7,14%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2021	0,00%	0,00%	0,00%	7,14%	7,14%
<b>18. Participações permanentes</b>		<b>7,14%</b>	<b>7,14%</b>	<b>7,14%</b>	<b>7,14%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2020	7,14%	7,14%	7,14%	7,14%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2021	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes</b>		<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2020	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2021	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>1. Créditos Tributários a receber</b>		<b>42,86%</b>	<b>85,71%</b>	<b>85,71%</b>	<b>92,86%</b>	<b>50,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2021	21,43%	21,43%	21,43%	28,57%	7,14%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2022	21,43%	64,29%	64,29%	64,29%	42,86%
<b>2. Créditos Previdenciários a receber</b>		<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2021	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2022	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>15. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres</b>		<b>28,57%</b>	<b>28,57%</b>	<b>28,57%</b>	<b>35,71%</b>	<b>7,14%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2021	14,29%	14,29%	14,29%	14,29%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2022	14,29%	14,29%	14,29%	21,43%	7,14%
<b>16. Amortização de intangível</b>		<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2021	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2022	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível</b>		<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2021	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2022	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>20. Estoques</b>		<b>21,43%</b>	<b>21,43%</b>	<b>28,57%</b>	<b>28,57%</b>	<b>7,14%</b>
(+) 50 mil habitantes (28,57%)	01/01/2022	14,29%	14,29%	21,43%	21,43%	7,14%
Até 50 mil habitantes (71,43%)	01/01/2023	7,14%	7,14%	7,14%	7,14%	0,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Conforme quadro 40 pode-se verificar que há procedimentos cujo início de obrigatoriedade iniciou nos exercícios financeiros pesquisados (2015-2018). A análise do quadro inicia com a abordagem dos PCP que, já deveriam ter sido implementados em atendimento a normativa. Assim, observou-se que, os prazos-limite de adesão para os procedimentos (4) dívida ativa tributária, (5) dívida ativa não-tributária, (6) ajustes de perdas de créditos a receber, iniciaram no ano de 2015 para todos os municípios. No entanto, desses procedimentos contábeis somente a dívida ativa tributária foi 100% evidenciada em todos os entes. A dívida ativa não-tributária foi evidenciada em todos os municípios com mais de 50 mil habitantes, e, 21,43% dos municípios pesquisados não contabilizaram este procedimento no período.

Cabe salientar que, nenhum dos municípios cumpriu com a exigência para a contabilização dos ajustes para perdas de créditos a receber, com exceção do município de Rodeio que apenas no exercício de 2017 evidenciou este procedimento. De certa forma, a insegurança dos profissionais, aliada a complexidade da reforma e das novas normas contábeis são fatores que justificam este mau desempenho. E ainda, a responsabilidade de lidar com o patrimônio público faz com que os contadores sejam mais cautelosos e prudentes em relação as informações evidenciadas.

Dos municípios estudados, todos os que possuem RPPS (Blumenau, Brusque, Indaial, Pomerode e Timbó) evidenciaram a (14) provisão atuarial no período pesquisado, cuja obrigatoriedade foi exigida a partir do ano de 2016.

Os (3) demais créditos tributários a receber exigidos a partir de 2018 para os municípios com mais de 50 mil habitantes também foram reconhecidos em todo o período por esses entes. Para os municípios com até 50 mil habitantes o início da obrigatoriedade começou a partir de 2019, mas constatou-se que já foram evidenciados por todos os municípios nos anos de 2015 e 2017, em 2016 e 2018 houve uma variação negativa do índice de evidenciação do procedimento.

Partindo para os PCP que estão dentro dos prazos de implementação, destaca-se que, além da dívida ativa tributária, os (8) bens móveis e (9) bens imóveis foram evidenciados em 100% por todos os entes no período pesquisado, porém, o início de obrigatoriedade de evidenciação desses procedimentos é somente em 2020/2021. O que caracteriza este percentual é que a contabilização dos bens móveis e imóveis já eram procedimentos feitos de praxe na Contabilidade Pública. Os desafios atrelados a esses procedimentos referem-se à evidenciação da depreciação, amortização e

exaustão de imobilizado, e a sua reavaliação e redução ao valor recuperável que são procedimentos mais complexos e até então, nunca realizados no setor público.

Apesar da complexidade, a contabilização da (10) depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado, foi o segundo procedimento que mais evoluiu no período na região da AMMVI, passando de 7,14% em 2015 para 28,57% em 2018, ou seja, uma evolução de 21,43% no período. Os municípios estão cientes da importância da evidenciação desse registro e do seu reflexo nas demonstrações contábeis, e mesmo com tantos desafios e ainda fora do prazo de obrigatoriedade estão buscando se adequar aos novos padrões contábeis.

A maior evolução foi referente ao registro dos (1) créditos tributários a receber que passou de 42,86% para 92,86%, ou seja, uma evolução de 50% em 4 anos, considerando que o prazo inicia apenas em 2021/2022.

Os (12) empréstimos tomados também tiveram um alto percentual de evidenciação em todo o período de 2015-2018. Ocorre que este tipo de procedimento depende, basicamente, do contador público para a evidenciação da informação, assim já é de prática da contabilidade o registro deste procedimento. Os (13) financiamentos tomados, apesar de serem procedimentos similares aos empréstimos tomados apresentaram um percentual baixo de evidenciação, pondera-se, entretanto, que poucos municípios devem possuir contratos de financiamentos tomados.

Verificou-se que o procedimento (18) participações permanentes em outras entidades foi evidenciado apenas no município de Blumenau, por isso, do percentual de 7,14% em todos os exercícios financeiros. Constatou-se, todavia, que o município não efetuou o registro da (19) redução ao valor recuperável de participações permanentes.

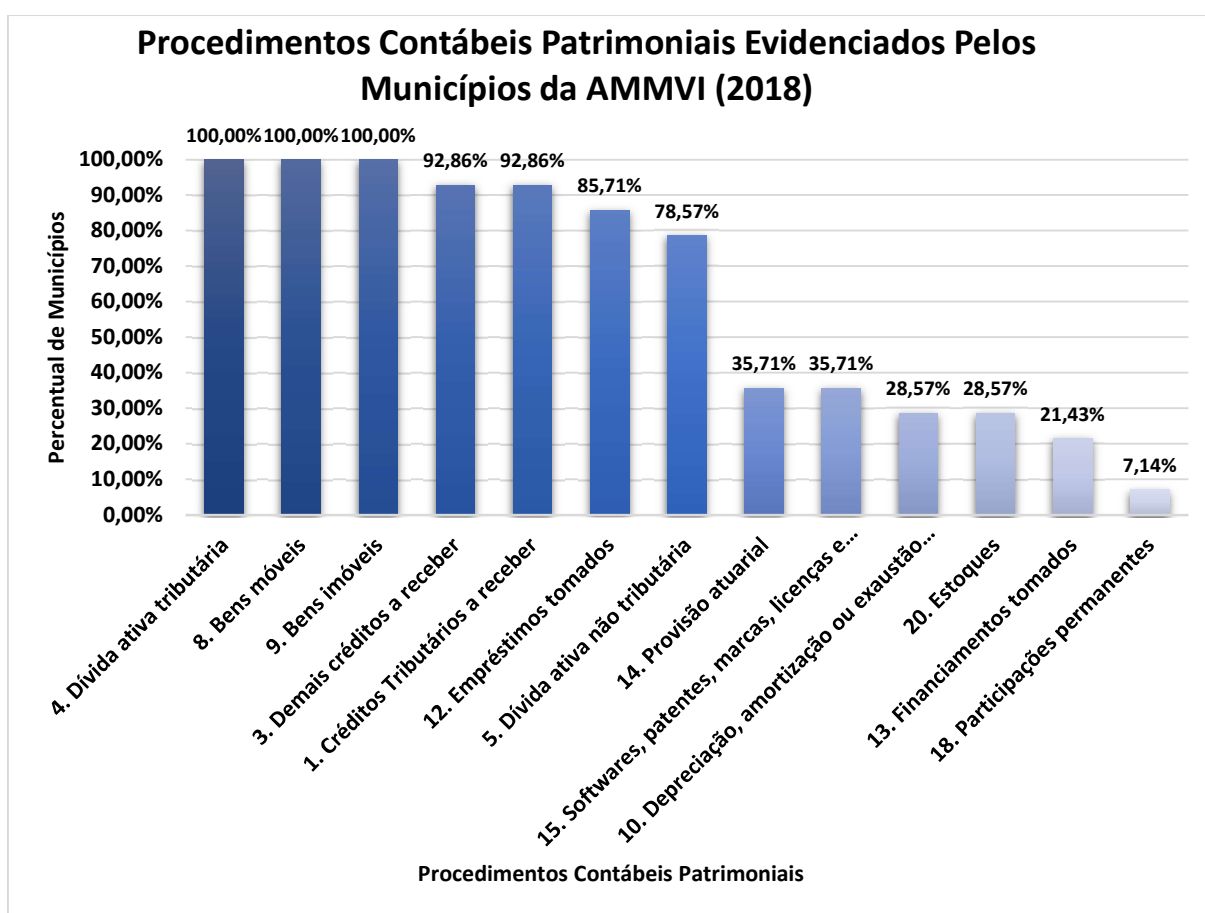
Os (15) softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres apresentaram um percentual baixo de evidenciação, em 2018 apenas 35,71% dos municípios registraram este PCP. Sua evolução no período foi de 7,14%. Por nenhum desses municípios houve o registro da (16) amortização de intangível.

A implementação dos (20) estoques também está acontecendo de forma lenta, visto que sua evolução no período foi de apenas 7,14%. No exercício de 2018 o percentual de evidenciação deste procedimento na região da AMMVI foi de 28,57%, sendo que deste número, 21,43% referem-se aos municípios com mais de 50 mil habitantes. Por ser um procedimento de difícil implementação, que envolve diversos fatores (mudança cultural, capacitação de pessoal, soluções de tecnologia da

informação, apoio político) os municípios que possuem uma estrutura administrativa maior apresentam vantagem na implantação. Salienta-se que este é um dos procedimentos mais importantes do PIPCP, pois, além de evidenciar o valor em estoque, permite que o ente calcule o custo das atividades, atribuindo eficiência e eficácia ao processo.

Por fim, as (7) provisões, seja para riscos trabalhistas, fiscais, cíveis, etc. e os (2) créditos previdenciários a receber não foram constatados em nenhum dos municípios estudados. Talvez pela falta de critérios definidos, de difícil mensuração dos riscos. Para Blöndal (2003), a reforma é mais complexa no setor público, porque o governo tem ativos e passivos que não existem no setor privado, os ativos e passivos previdenciários são um exemplo. O gráfico 20 demonstra a adesão de cada PCP pelos municípios da região da AMMVI no exercício de 2018:

Gráfico 20: PCP evidenciados pelos municípios da região da AMMVI (2018)

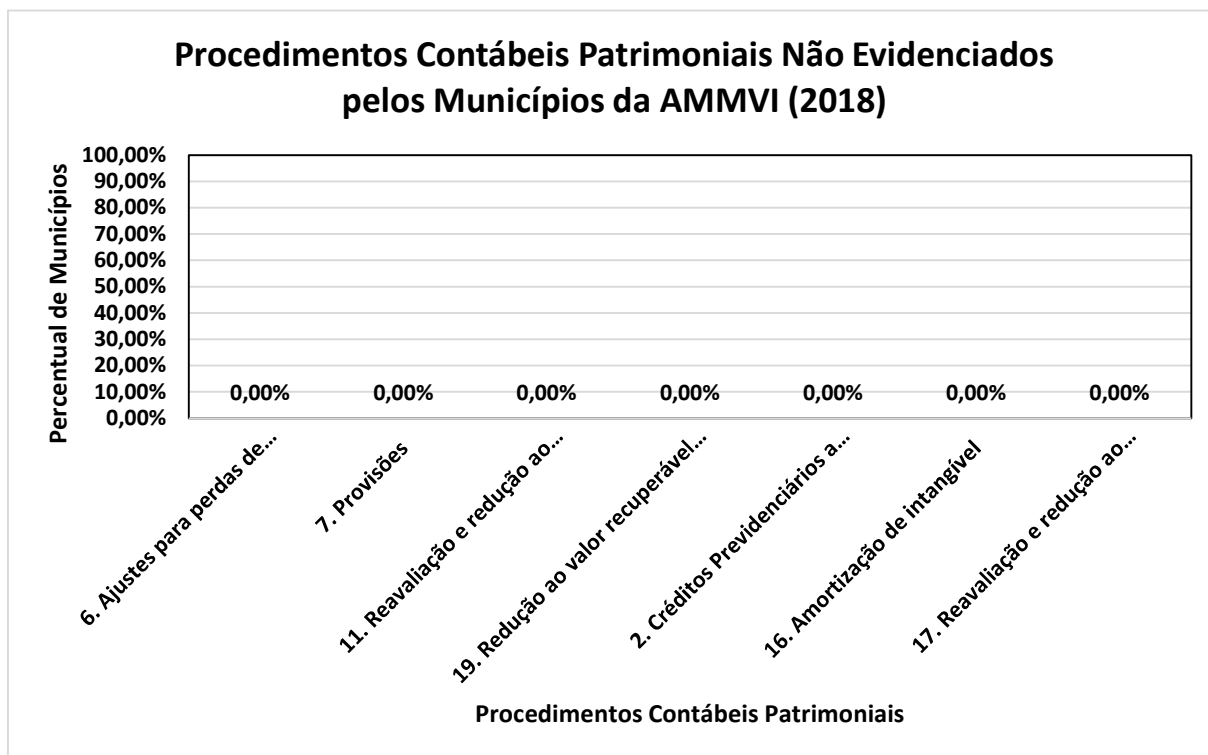


Fonte: Elaborado pela autora (2020)

De acordo com o gráfico 20, os procedimentos mais evidenciados pelos municípios da região que tiveram destaque em relação aos demais foram: a dívida ativa tributária, bens móveis, bens imóveis, demais créditos a receber, créditos tributários a receber, empréstimos tomados e dívida ativa não tributária.

O gráfico 21 demonstra os PCP que não foram evidenciados pelos municípios da região da AMMVI no exercício de 2018:

Gráfico 21: PCP não evidenciados pelos municípios da região da AMMVI (2018)



Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Observando os gráficos 20 e 21, percebe-se que os municípios da região da AMMVI possuem ainda muitos ajustes a serem feitos para atender integralmente ao PIPCP e aumentar o nível de *disclosure* das informações contábeis patrimoniais.

O quadro 41 demonstra as variáveis que podem estar relacionadas ao nível de evidenciação dos PCP no exercício financeiro de 2018. Para a construção do quadro 41, as informações sobre o número de habitantes e receitas brutas realizadas foram retiradas da página do SICONFI, via tabela FINBRA, anexo I-C do exercício de 2018, enquanto que, os Índices de Desenvolvimento Humano foram extraídos do *site* do IBGE, tendo como base o censo de 2010.

Quadro 41: Nível de adesão ao PIPCP e características dos entes públicos

Município	IEA-PIPCP	Nível de Adesão PIPCP	Habitantes	IDH	Receitas Brutas Realizadas
Apiúna	30%	Baixo	10.432	0,708	45.592.819,77
Ascurra	30%	Baixo	7.829	0,708	23.190.681,50
Benedito Novo	35%	Baixo	11.297	0,740	31.296.513,47
<b>Blumenau</b>	<b>50%</b>	<b>Moderado</b>	<b>343.715</b>	<b>0,806</b>	<b>1.694.477.017,04</b>
Botuverá	30%	Baixo	5.022	0,724	24.993.309,31
<b>Brusque</b>	<b>55%</b>	<b>Moderado</b>	<b>125.810</b>	<b>0,795</b>	<b>452.459.337,03</b>
Doutor Pedrinho	30%	Baixo	3.990	0,716	19.063.430,42
<b>Gaspar</b>	<b>50%</b>	<b>Moderado</b>	<b>66.213</b>	<b>0,765</b>	<b>238.521.958,28</b>
Guabiruba	30%	Baixo	22.174	0,754	69.494.078,97
<b>Indaial</b>	<b>55%</b>	<b>Moderado</b>	<b>65.000</b>	<b>0,777</b>	<b>255.716.022,09</b>
<b>Pomerode</b>	<b>50%</b>	<b>Moderado</b>	<b>32.334</b>	<b>0,780</b>	<b>153.214.308,27</b>
Rio dos Cedros	35%	Baixo	11.295	0,729	35.756.213,25
Rodeio	35%	Baixo	11.434	0,754	35.233.106,80
<b>Timbó</b>	<b>50%</b>	<b>Moderado</b>	<b>42.045</b>	<b>0,784</b>	<b>174.711.242,63</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Lock (2003), Cruz, Silva e Santos (2009), Santos (2013) e Avelino (2013) consideraram em suas pesquisas o tamanho do ente público, levando em consideração que entes maiores tendem a divulgar mais informações contábeis, uma vez que uma população maior tenderia a exercer maior pressão para que a entidade pública divulgasse uma maior quantidade e qualidade de informações. Dessa forma, o tamanho do município será considerado de acordo com a população, ou seja, o seu número de habitantes.

Quadro 42: Porte dos municípios versus nível de adesão ao PIPCP

Porte do Município	Nível de Adesão ao PIPCP					
	Muito Baixo	Baixo	Moderado	Alto	Muito Alto	Total
Até 50 mil habitantes	0,00%	57,14%	14,29%	0,00%	0,00%	<b>71,43%</b>
Mais de 50 mil habitantes	0,00%	0,00%	28,57%	0,00%	0,00%	<b>28,57%</b>
<b>Total</b>	<b>0,00%</b>	<b>57,14%</b>	<b>42,86%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Assim, observa-se no quadro 42 que, o porte do município está diretamente relacionado ao nível de adesão dos PCP. Todos os municípios com mais de 50 mil habitantes obtiveram um nível de adesão moderado, sendo que, apenas Timbó e Pomerode (14,29%) dos municípios com até 50 mil habitantes (71,43%) conseguiram obter este mesmo nível de adesão. Os demais municípios (57,14%) apresentaram um nível de adesão baixo. Então, de fato, entes maiores tendem a apresentar um maior nível de *disclosure* das informações contábeis.

De acordo com Avelino (2013), espera-se que, em geral, entes públicos com maior nível de atividade econômica, medida pela receita bruta realizada, apresentem maior índice de transparência de sua gestão, o que implicaria em melhores níveis de divulgação de informações.

Quadro 43: Atividade econômica versus nível de adesão ao PIPCP

Atividade Econômica	Nível de Adesão ao PIPCP					
	Muito Baixo	Baixo	Moderado	Alto	Muito Alto	Total
Receita Bruta Realizada (anual)						
Até R\$ 150 milhões	0,00%	57,14%	0,00%	0,00%	0,00%	<b>57,14%</b>
Mais de R\$ 150 milhões	0,00%	0,00%	42,86%	0,00%	0,00%	<b>42,86%</b>
<b>Total</b>	<b>0,00%</b>	<b>57,14%</b>	<b>42,86%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

Verificou-se que os entes públicos que auferiram receita bruta no exercício financeiro de 2018 de até 150 milhões reais obtiveram um nível baixo de adesão ao PIPCP, em contrapartida, os que arrecadaram mais de 150 milhões reais apresentaram um nível de *disclosure* dos PCP moderado. Assim, fica constatado que, quanto maior a arrecadação do município melhor o nível de evidenciação das informações contábeis patrimoniais.

Em consonância com Cruz (2010) e Avelino (2013), os municípios com melhores indicadores socioeconômicos, tais como o IDH, tendem a apresentar melhores níveis de divulgação de informações.

Quadro 44: Indicador socioeconômico versus nível de adesão ao PIPCP

Indicador Socioeconômico	Nível de Adesão ao PIPCP					
	Muito Baixo	Baixo	Moderado	Alto	Muito Alto	Total
Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)						
Até 0,75	0,00%	57,14%	0,00%	0,00%	0,00%	<b>57,14%</b>
Mais de 0,75	0,00%	0,00%	42,86%	0,00%	0,00%	<b>42,86%</b>
<b>Total</b>	<b>0,00%</b>	<b>57,14%</b>	<b>42,86%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

De acordo com o quadro 44, verificou-se que, quanto melhor o IDH, melhor o nível de adesão ao PIPCP, afinal, os municípios da pesquisa que possuem um IDH de até 0,75 apresentaram um nível baixo de divulgação dos PCP, já os que apresentaram um IDH acima de 0,75 foram os que obtiveram um nível moderado de evidenciação aos PCP.

Assim, salienta-se que, o nível de adesão ao PIPCP está diretamente relacionado a fatores como: receita bruta realizada, número populacional e o IDH, visto que, os municípios que obtiveram um nível de adesão moderado, também foram os mesmos que apresentaram as maiores receitas brutas, os melhores IDHs e os maiores números de habitantes. Portanto, é evidente que os municípios maiores e, com mais recursos disponíveis para atender os altos custos oriundos do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) tendem a apresentar melhores níveis de evidenciação e transparência das informações contábeis no setor público.

## 5.2 Análise da percepção dos contadores públicos da região da AMMVI

A pesquisa buscou investigar a percepção dos contadores públicos da região do Médio Vale do Itajaí/SC em relação à implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais, suas implicações e perspectivas. Inicialmente mostrou o perfil predominante dos profissionais de contabilidade atuantes nessa região, sendo mulheres em sua maioria e, homens, com idades acima de vinte e seis anos, visto que grande parte dos entrevistados possui especialização e experiência de até dez anos no setor.

A análise do questionário suportada pela pesquisa bibliográfica do tema possibilitou a visualização das principais implicações da reforma, as quais, condizem a fatores culturais internos, uma vez que as áreas envolvidas no processo (recursos humanos, tributário, patrimônio, almoxarifado e frotas) não têm se adaptado de maneira satisfatória para gerar as informações necessárias ao registro e contabilização dos procedimentos contábeis patrimoniais.

Por se tratar de uma reforma normativa imposta pela STN, ficou evidenciada a falta de controle interno na orientação/fiscalização no processo de implementação, bem como a falta de conhecimento de alguns gestores para dar o apoio e suporte necessários.

Na percepção da maioria dos contadores, os sistemas/*softwares* de contabilidade estão cumprindo com o seu papel e se adaptando às novas mudanças.

Foi possível observar ainda que, os contadores participam de cursos e capacitações acerca do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, logo, conhecem os procedimentos contábeis patrimoniais definidos no plano de implantação da STN. Porém, devido à complexidade da mudança, a maioria dos contadores não se sente apta a registrá-los, essa insegurança, aliada aos entraves dos fatores internos, reflete na questão sobre o cumprimento dos prazos de obrigatoriedade definidos no anexo à portaria 548/2015 (PIPCP), no qual, metade dos entrevistados não manifestou opinião, enquanto que uma minoria acredita que os municípios conseguirão cumpri-los em sua totalidade.

As perspectivas geradas por essa reforma, na percepção dos pesquisados, relacionam-se ao fato de que os procedimentos contábeis patrimoniais agregam mais responsabilidade ao cargo de contador, o que de certa forma poderá contribuir para a valorização profissional da classe.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo geral analisar o nível de adesão ao Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais dos Municípios da Região do Médio Vale do Itajaí/SC no período de 2015 a 2018, resultado do processo de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade Pública e da adoção às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP).

Para responder o problema de pesquisa e atingir o objetivo geral, foram definidos três objetivos específicos, o primeiro, calcular o IEA - PIPCP dos municípios da região da AMMVI no período de 2015 a 2018 a partir das informações evidenciadas nos demonstrativos contábeis disponíveis no *site* do SICONFI. Esse objetivo foi então concluído mediante a identificação, nos demonstrativos contábeis, das contas contábeis que estavam relacionadas aos PCP. Após planilhar os dados, procedeu-se ao cálculo do IEA-PIPCP e com o resultado encontrado foi possível identificar o nível de *disclosure* dos PCP de cada município, por exercício financeiro.

Na sequência, para alcançar o segundo objetivo específico, procedeu-se com a descrição dos resultados obtidos, feita com base na comparação dos IEA-PIPCP entre os municípios da região e a verificação da evolução desses índices no período investigado. Foram apresentados também, os PCP evidenciados pelos entes em cada exercício financeiro, confrontando com seus respectivos prazos-limites de adesão.

O último objetivo específico também foi atingido, visto que, a percepção dos contadores públicos da Região do Médio Vale do Itajaí/SC em relação a implementação dos PCP foi verificada.

Logo, por meio de uma pesquisa bibliográfica, documental, descritiva, qualitativa e quantitativa, a pergunta da pesquisa foi respondida e o objetivo geral foi atingido, uma vez que, analisou-se o nível de adesão ao PIPCP dos 14 municípios que compõe a região da AMMVI no período de 2015 a 2018. Os resultados obtidos por cada município foram correlacionados com as suas características socioeconômicas e com a percepção dos contadores públicos da região.

Assim, constatou-se que a média geral do IEA-PIPCP da Região da AMMVI em 2015, 2016 e 2017 foi de 35,71%, 38,21%, e 40,00 %, respectivamente, o que caracterizou um baixo nível de adesão ao PIPCP nesses três exercícios financeiros.

No ano de 2018 a média geral do IEA-PIPCP foi de 40,35%, de tal modo que o nível de adesão passou de baixo (nível 2) para moderado (nível 3).

Os municípios que apresentaram os maiores índices de evidenciação em 2015 foram Blumenau, Brusque, Indaial, Pomerode e Timbó. Portanto, apenas 35,71% dos municípios estudados se destacaram por apresentarem um nível de adesão ao PIPCP moderado (IEA-PIPCP  $40 \geq 60$ ), os outros 64,29% obtiveram um nível baixo de adesão ao PIPCP (IEA-PIPCP  $20 \geq 40$ ). No exercício financeiro de 2016, os municípios apresentaram os mesmos níveis de adesão ao PIPCP do ano de 2015. No exercício de 2017, o município de Gaspar entrou na lista dos municípios que apresentaram os melhores índices de evidenciação da região. Assim, verificou-se que 42,86% dos municípios estudados se destacaram por apresentarem um nível de adesão ao PIPCP moderado contra 57,14% que obtiveram um nível baixo de adesão ao PIPCP. No ano de 2018, os municípios estudados apresentaram os mesmos níveis de adesão do ano de 2017.

A média de evolução do IEA-PIPCP dos municípios da Região do Médio Vale do Itajaí no período de 2015 a 2018 foi de apenas 4,64% no período de 2015 a 2018. O resultado da diminuta evolução é caracterizado pelo alto nível de complexidade da reforma e seu alto custo de implementação, além disso, essas mudanças requerem um contexto político favorável e uma estratégia de implementação apropriada.

Percebeu-se, inclusive, que o nível de adesão ao PIPCP está diretamente relacionado a fatores como: receita bruta realizada, número populacional e o IDH. Os achados da pesquisa demonstram que, os municípios que obtiveram um nível de adesão moderado, também foram os mesmos que apresentaram as maiores receitas brutas, os melhores índices de desenvolvimento humano e os maiores números de habitantes. Portanto, ficou claro que os municípios maiores e com mais recursos disponíveis para atender os altos custos oriundos do processo de convergência às IPSAS tendem a apresentar melhores níveis de *disclosure* e transparência das informações contábeis no setor público.

Com base no exercício financeiro de 2018, averiguou-se que os PCP mais evidenciados pelos municípios da região foram: a dívida ativa tributária, bens móveis, bens imóveis, demais créditos a receber, créditos tributários a receber, empréstimos tomados e dívida ativa não tributária. No entanto, os ajustes para perdas de créditos a receber, as provisões, reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado, redução ao valor recuperável de participações permanentes, créditos previdenciários

a receber, amortização de intangível, reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível dos PCP elencados na portaria nº 548/2015 não foram sequer evidenciados pelos entes; dessa forma, ficou claro que para atender integralmente ao PIPCP e aumentar o nível de *disclosure* das informações contábeis patrimoniais os municípios necessitam realizar ainda muitas adequações.

A pesquisa bibliográfica suportada pela análise do questionário aplicado aos contadores públicos da região da AMMVI possibilitou a visualização das principais implicações da reforma, as quais, condizem a fatores culturais internos, uma vez que as áreas envolvidas no processo (recursos humanos, tributário, patrimônio, almoxarifado e frotas) não têm se adaptado de maneira satisfatória para gerar as informações necessárias ao registro e contabilização dos procedimentos contábeis patrimoniais.

Verificou-se também, a falta de conhecimento de alguns gestores para dar o apoio e suporte necessários à implementação dos PCP, bem como, a falta de controle interno para orientar e fiscalizar esse processo. Essa falta de conhecimento ou comprometimento dos órgãos internos, pode ser justificada pelo fato de se tratar de uma reforma imposta pela STN e CFC e, que reflete somente, mais uma das inúmeras obrigações burocráticas e legais exigidas dos entes públicos. Em relação aos sistemas de contabilidade, na percepção da maioria dos contadores, os sistemas estão cumprindo com o seu papel e se adaptando às novas mudanças.

Os contadores, por sua vez, participam de cursos e capacitações acerca do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, logo, conhecem os procedimentos contábeis patrimoniais definidos no plano de implantação da STN, porém, devido à complexidade da mudança, a maioria deles não se sente apta a registrá-los. Essa insegurança, aliada aos entraves dos fatores internos, reflete na questão sobre o cumprimento dos prazos de obrigatoriedade definidos no anexo à portaria 548/2015 (PIPCP), no qual, metade dos entrevistados não manifestou opinião, enquanto que uma minoria acredita que os municípios conseguirão cumpri-los em sua totalidade. E isso ficou perceptível quando se constatou que, o procedimento “ajustes para perdas de créditos a receber”, cujo prazo de início de obrigatoriedade iniciou em janeiro de 2015, não foi evidenciado por nenhum dos municípios estudados. A dívida ativa não tributária, com prazo início de adesão também em janeiro de 2015 não foi evidenciada em 21,43% dos 71,43 % de municípios com até 50 mil habitantes.

Os achados da pesquisa demonstram que há muito o que evoluir na CASP, principalmente, no que tange à evidenciação correta do patrimônio público. Apesar de o resultado estar aquém do esperado, sabe-se que o processo de implementação das novas práticas contábeis é lento e gradual e, para que se tenha um fortalecimento da CASP é necessário o alinhamento de três pilares (normativo, regulatório e cultural), bem como, o engajamento de todos os atores envolvidos no processo. Cabe destacar ainda que, por ser de caráter compulsório, os municípios da região da AMMVI estão cumprindo com a maioria dos procedimentos dentro prazos-limites definidos no PIPCP.

A evidenciação ou *disclosure* é um compromisso da CASP para com seus usuários e próprios objetivos. Assim, para garantir maior nível de transparência e *accountability* no setor público é de suma importância que, os municípios da região continuem tendo comprometimento com a reforma. Além disso, a evidenciação correta do patrimônio público é uma valiosa ferramenta de gestão para a tomada de decisões, prestação de contas, e suporte à instrumentalização do controle social.

Destaca-se que a pesquisa abordou apenas a identificação do nível de evidenciação dos PCP, ou seja, não considerou as características qualitativas da informação contábil para avaliar a sua representação fidedigna nos demonstrativos contábeis. Assim, sugere-se para pesquisas futuras, a avaliação do grau de fidedignidade dos registros contábeis relacionados aos PCP. Recomenda-se inclusive, a expansão da amostra para os demais entes públicos brasileiros, seja em âmbito Regional, Estadual ou Federal no intuito de comparar o nível de *disclosure* obtido por esta pesquisa com outros entes da federação. É oportuno salientar que a partir do exercício financeiro de 2019, com a utilização de um plano de contas mais analítico pelo SICONFI, o PCASP estendido, será possível identificar o atributo do Superávit Financeiro e talvez, as novas contas contábeis que evidenciem os procedimentos mais complexos, com isso, todos os 19 procedimentos contábeis patrimoniais definidos no PIPCP poderão entrar no cálculo do IEA-PIPCP.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Ana; PÓVOA, Andreia; MACEDO, Lúcia. **A arte de fazer questionários**. Porto, 2004/2005. Disponível em: <[http://www.jcpaiva.net/getfile.php?cwd=ensino/cadeiras/metodol/2004\\_2005/894dc/f94c1&f=a9308](http://www.jcpaiva.net/getfile.php?cwd=ensino/cadeiras/metodol/2004_2005/894dc/f94c1&f=a9308)>. Acesso em: 12 maio 2018.

AMENABAR, A. M. H. **Harmonização contábil em cinco países da América do Sul**, 2001.

ANDRADE, M. E. M. C. CARVALHO, L. N. G. Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. **Revista FSA**, 10(1), 40–58, 2013.

ANDRADE, Nilton A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AUGUSTINHO, Sonia M.; LIMA, Isaura A. A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de transparência sobre as contas públicas. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 1, n. 1, 2012.

ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO MÉDIO VALE DO ITAJAÍ – AMMVI. **A região**. Disponível em: <<http://www.ammvi.org.br/cms/pagina/ver/codMapaltem/8643>>. Acesso em: 11 maio de 2018.

AUGUSTINHO, Sonia Maria; LIMA, Isaura Alberton de. A REFORMA NA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA E O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA: IMPLICAÇÕES E PERSPECTIVAS. **Rbpd – Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, Curitiba, p.76-88, 21 dez. 2012.

AVELINO, B. C. Características explicativas do nível de Disclosure Voluntário De Municípios Do Estado De Minas Gerais: Uma Abordagem Sob a Ótica Da Teoria da Divulgação. 2013. 176 f. **Dissertação de mestrado**. Centro de Pós-Graduação e

Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.

AZEVEDO, R. R. D.; SOUZA, J. A. D.; VEIGA, C. M. F. **Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP: comentadas**. Blumenau: Nova Letra, 2009.

BELLANCA, S. Budgetary Transparency in the European Union: The Role of IPSAS. **International Advances in Economic Research**, 20(4), 455–456, 2014.  
<http://doi.org/10.1007/s11294-014-9495-7>

BELLANCA, S. VANDERNOOT, J. Analysis of belgian public accounting and its compliance with international public sector accounting standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management**, 8(9), 2013.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010

BLÖNDAL, Jón R. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments, **OECD Journal on Budgeting**, v. 3, n.1, p. 43-59. 2003.

BORGES, T. B. Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público. 2012. 274 f. **Dissertação de mestrado**. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. 2011. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)>. Acesso em: 26 fev. 2019.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, 120(1), 7-40, 1996. Disponível em:<  
[file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Pereira\\_1996\\_Da-administracao-publica-buroc\\_36028.pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Pereira_1996_Da-administracao-publica-buroc_36028.pdf)> Acesso em 10 jan. 2019.

CALLEGÁRIO, J. B. Análise de Fatores Sociais, Políticos, Econômicos e Culturais na Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública pelos países. **Dissertação de mestrado**. Universidade Federal do Espírito Santo, 2015.

CAMPOS, M. C. de C. Nova contabilidade ou nova gestão? reflexos da implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público, na gestão pública. **Abracicon**. Fevereiro - Março - Abril. Nº 7. Edição Especial, 2014.

CARDOSO, Fernando Henrique. Reforma do Estado. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

CARLIN, D. O. Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira. **Revista Eletrônica do CRCRS**, 8, 2008.

CARLIN, T. M. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. **Financial Accountability & Management**, 21(3), 309-336, 2005.

CARVALHO, K. C. **A pequena empresa e seu ambiente organizacional: construção de um mapa das práticas dos dirigentes de uma empresa de tecnologia da informação com base na teoria da dependência de recursos e na teoria institucional** (Tese de Doutorado), Universidade de São Paulo, São Carlos, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-11082010-081731/pt-br.php>>. Acesso em: 15 fev. 2019

CAVANAGH, Joseph; BENITO, Almudena Fernández. Contabilidad pública y credibilidad fiscal. In: PIMENTA, Carlos; PESSOA, Mario. **Gestión financiera pública en América Latina: La clave de la eficiencia y la transparência**. 191-249, 2015.

CASTRO, Domingo Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organizações dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CASTRO, M. C. S., Cunha, J. V. A. da, Scarpin, J. E., & Francisco, J. R. de S. **Índice de disclosure dos Estados brasileiros e do Distrito Federal com base nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**: uma análise da similaridade dos entes públicos. XVII Congresso Nacional de Administração E Contabilidade - AdCont 2016, 2016.

CASTRO, M. C. C. S. Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos padrões internacionais: Análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal. **Dissertação de mestrado**. Universidade Federal de Minas Gerais, 2016.

CERVO, Amado L. e BERVIAN, Pedro A. (1983) **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.

CHAN, James L. IPSAS and government accounting reform in developing countries. **Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity**, p. 31-42, 2006. Disponível em: <<http://jameslchan.com/papers/Chan2006IPSAS%26GAFDC.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2014.

CHRISTIAENS, Johan. Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards. **European Accounting Review**, v. 13, n. 4, p. 743-770, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Comitê de convergência**. 2018. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/grupos-de-trabalho/comite-de-convergencia/>>. Acesso em: 02 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **NBC TSP do setor público**. 2019. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Grupo quer convergir todas as normas de contabilidade pública até 2021**. 2019. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/grupo-quer-convergir-todas-as-normas-de-contabilidade-publica-ate-2021/>>. Acesso em: 05 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: NBCT 16.1 a 16.11**. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 05 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas internacionais de contabilidade para o setor público**. 2017. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/plano-de-convergencia-na-contabilidade-publica-preve-implantacao-de-procedimentos-ate-2021/>>. Acesso em: 07 nov. 2018.

COOPER, D.R. SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 12 ed. Porto Alegre: AMGH, 2016.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. DE. Adoção do Regime de Competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de educação e pesquisa em contabilidade**, v. 5, n. 3, p. 69–85, 2011.

CRUZ, J. M. M. Barreiras no processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP: Uma análise nas universidades federais brasileiras. **Dissertação de mestrado**. Universidade Federal de São Paulo – UNIFESP, 2015

CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Contabilidade, gestão e governança**. Brasília · v. 12 · n. 3 · p. 102 - 115 · set/dez 2009.

CRUZ, Cláudia F.; FERREIRA, Aracéli C. S.; SILVA, Lino M.; MACEDO; Marcelo A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de administração pública**, v. 46, n. 1, p. 153-76, 2012.

CRUZ, C. F. da. Transparência da Gestão Pública Municipal: Referenciais Teóricos e a Situação dos Grandes Municípios Brasileiros. **Dissertação de mestrado**. Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2010.

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; NIYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Economia E Gestão**, 5(11), 56–76, 2005.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. de S. **Análise nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público — NBCASP**: mudanças e desafios para a contabilidade pública. 2009. Disponível em: <  
<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>.> Acesso em 20 mar. 2019

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. DE S. **Análise das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública**. Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. Anais, 2012.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública**. In: 9o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2009. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em 12 out. 2018.

DAS, S. K., Rethinking Public Accounting: Policy and Practice of Accrual Accounting in Government. **New Delhi**: Oxford University Press, 2008.

DINIZ, J. A.; SILVA, S. F. S. da; SANTOS, L. da C.; MARTINS, V. G. Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, 9(3), 275-294. 2015. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/1226/1073>> Acesso em: 08 mar. 2019.

FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES - IFAC. **Publicações e Recursos**. 2019. Disponível em: <<https://www.ifac.org/about-ifac/publications-resources?tag=264>>. Acesso em: 01 fev. 2019.

FEIJÓ, P. H. **Entendendo as Mudanças**: na contabilidade aplicada ao setor público. ed. Brasília: Gestão Pública, 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Portaria MF 184/2008: um marco para a implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, v. 173, p. 79 a 89, set./out. 2008.

FERREIRA, Adilson Bicas; MARCHESINI, C. F. A contabilidade pública em face da padronização contábil. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 1, n. 5, p. 1-14, 2011.

FILIPPIM E. S.; ROSSETTO C. R. **Visões norteadoras de administração pública para o desenvolvimento num contexto regional**. In: Encontro de Administração Pública e Governança, ANPAD. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/ENAPG170.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2019>

GALERA, A. N.; BOLÍVAR, M. P. R. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. **Public Administration and Development**, 27, 413-425. 2007.

HERBEST, Fabricio Gustavo. Regime de Competência no Setor Público: a experiência de implementação em diversos países. 2010. 88 f. **Dissertação de mestrado**. Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2010.

International Federation of Accountants - IFAC. **About IFAC**. 2018. Disponível em: <<https://www.ifac.org/news-events/2018-11/65-governments-globally-will-report-accrual-basis-2023-finds-new-report>>. Acesso em: 02. nov. 2018.

International Federation of Accountants - IFAC. International Federation of Accountants. **About IPSASB**. 2016. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>>. Acesso em 02 nov. 2018.

International Federation of Accountants – IFAC. International Federation of Accountants. 2016. **History**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>>. Acesso em 15 jan. 2019

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. São Paulo: 2009. Disponível em <<http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx> novo codigo010109>. Acesso em: 31 out. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JINGJIT, R.; FOTAKI, M. Confucian Ethics and the Limited Impact of the New Public Management Reform in Thailand. **Journal Bus Ethics**, 97(1), 61-73. 2010. doi: 10.1007/s10551-011-1073-9

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

KPMG. Regras mais claras. **KPMG Business Magazine**, p. 4–7, 2014.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: Integrando União, Estados e Municípios (SIAFI E SIAFEM)**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Diana V.; CASTRO, Róbison G. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI E SIAFEM)**. 3ª. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: Integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Diana Vaz de. SANTANA, Claudio Moreira., GUEDES, Marianne Antunes. 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**. Brasília · v. 12 · n. 2 · p. 15 - 23 · maio/ago. 2009.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, 6(1), 253–272, 2014.

MACÊDO, J. M. A.; LOPES, J. E. D. G.; SILVA, L. M. Da; RIBEIRO Filho, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; FEITOSA, M. G. G. Convergência contábil na área pública: Uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade E Organizações**, 4(8), 69–91, 2010.  
<http://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34759>.

MACÊDO, Francisca F. R. R.; KLANN, Roberto C. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): um estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 253-272, 2014.

MAPURUNGA, Patrícia V. R.; MENESES, Anelise F. de; PETER, Maria da G. A. O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. **Revista Controle**, v. 9, n. 1, p. 87-107, 2011

MARTINS, Gilberto A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto A.; THEÓPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas: 2009.

MARSTON, Claire L.; SHRIVES, Philip J. The use of disclosure indices in accounting research: A review article. **The British Accounting Review**, v. 23, n. 3, p. 195-210, set. 1991.

MARTY, Frédéric; SYLVIE Trosa; VOISIN, Arnaud (2006). The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments. **International Review of Administrative Sciences**, v. 72, n. 2, p. 203-221.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração Pública Comparada: Uma Avaliação das Reformas Administrativas do Brasil, EUA e União Européia - RAP. **Revista Brasileira de Administração Pública**, v. 42, p. 61-82, 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n1/a04v42n1.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2018.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, L. F. de S.; AYRES, C. A. M. de C. B. O processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Desafios e perspectivas para a governança pública municipal em interface com o mercado e a sociedade. **Revista FSA**, 11(3), 71–95, 2014. <http://doi.org/10.12819/2014.11.3.4>

MORAIS, Leandro M.; PLATT NETO, Orion A. A reforma contábil promovida pelas NBCASP e o processo de convergência: implicações e perspectivas. In: CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT, 5., 2011. Vitória - Espírito Santo. **Anais eletrônicos**...Vitória, 2011. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/v/images/164-2.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

MORAIS, Leandro M.; PLATT NETO, Orion A. A reforma contábil promovida pelas NBCASP e o processo de convergência: implicações e perspectivas. In: CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT, 5., 2011. Vitória - Espírito Santo. **Anais eletrônicos**. Vitória, 2011. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/v/images/164-2.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2019

NASCIMENTO, H. H. V. Do; BOTELHO, D. Rr.; & LIMA, D. V. de. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: Análise e Comparação das Estruturas das Normas Brasileiras Atuais e Propostas. **RIC Revista de Informação Contábil**, 5(2), 21–42. 2011. <http://doi.org/10.2139/ssrn.2857563>

NASCIMENTO, Leonardo Silveira. A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e esforço de harmonização nacional e internacional. In: STN, Finanças Públicas – **XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007**: coletânea de monografias. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2008.

NASCIMENTO, Leonardo S. **A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira**: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília: ESAF, 2007.

NASCIMENTO, H. H. V.; BOTELHO, D. R.; LIMA, D. V. Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. **Revista de Informação Contábil**. Vol. 5, no 2, p. 21-42, Abr-Jun, 2011.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. Editora Atlas, São Paulo, 2009.

OLIVEIRA, R. R.; SILVA, A. M. C. Da; & MORAES, M. C. C. de. Transparência do Orçamento Governamental dos Países: um Estudo acerca da Associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. **Revista Pensar Contábil**, 10(42), 5–11, 2008.

OLIVEIRA, W. de. Adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) no sistema “S”: A percepção dos profissionais do setor. **Dissertação de mestrado**. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, 2014.

OUDA, Hassan A. G. Basic requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. **Public Fund Digest**, v. 4, n. 1, p. 78-99, 2004.

OUDA, Hassan A. G. A Prescriptive Model for Successful Transition to Accrual Accounting in the Government Sector. **International Journal on Governmental Financial Management**, v. 10, n. 1, 2010.

PEQUENO, M. B. de L. Mapeando o uso e a utilidade das informações contábeis na tomada de decisão de alocação de recursos organizacionais: a percepção dos gestores públicos das instituições federais de ensino superior da cidade do Recife. **Dissertação de mestrado**. Universidade Federal de Pernambuco, 2013.

PEREIRA, Luis Carlos Bresser; SPINK, Peter Kevin. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 2 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

PÉREZ, C. C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M. Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. **International Review of Administrative Sciences**, v. 75, n. 1, p. 169-181, 2009.

PICCINI, Allan Jonson. Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público: uma contribuição na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros. 2018. 52 f. **Dissertação (Mestrado)** - Curso de Ciências Contábeis, Contabilidade, Economia e Finanças, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – Fucape, Vitória, 2018.

Disponível em:

<[http://www.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Allan%20Jonson%20Piccini.pdf](http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Allan%20Jonson%20Piccini.pdf)>. Acesso em: 12 ago. 2018.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). **Revista Do Serviço Público**, 66(3), 425–448, 2015. <http://doi.org/10.21874/rsp.v66i3.410>

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability já podemos traduzi-la para o Português? **Anais do Encontro de Administração Pública e Governança da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**. Salvador, BA, Brasil, 2008.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública II**. Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 17. ed. (rev. e atual. - semestre 2017/1). Florianópolis: Edição do autor, 2017.

POHLMANN, Marcelo C. Harmonização contábil no MERCOSUL: a profissão e o processo de emissão de normas- uma contribuição. **Caderno de estudos**., São Paulo, n. 12, p. 01-19, 1995.

PRADO, J. D. Do; PAIVA, A. A. Convergência da Contabilidade do Setor Público às Normas Internacionais. **Negócios Em Projeção**, 8(1), 161–174, 2017.

PRUX, P. S. O processo de adoção das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na Gestão Pública Municipal de Porto Alegre. **Dissertação de mestrado**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012.

QUEIROZ, Igor de Assis Sanderson de; RODRIGUES, Adriano. O Efeito das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) sobre a Aplicabilidade dos Índices de Kohama para Análise de Balanços Patrimoniais da União. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 55, p. 24 - 31, set./dez, 2012.

RAMADHAN, Sayel. Budgetary accounting and reporting practices in Bahraini governmental units: An empirical study. **Internacional Business Review**, v. 18, n. 2, p. 168-183, 2009.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

REZENDE, Amaury José; SLOMSKI, Valmor; CORRAR, Luiz João. A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 1, p. 24-40, 2005.

RIBEIRO FILHO, José F.; TAVARES, M. F. N.; AMARO, Rodrigo G.; LOPES, Jorge E. G. Evolução da contabilidade financeira na perspectiva emancipatória de Erich Fromm: o processo de construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 4, n. 1, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2007.

ROMANI, S., CAMARGO, C., JUNQUEIRA, L., & VALENZUELA, C. O aprendizado do processo de implantação dos IFRS e os possíveis legados para o setor público — a adequação de um padrão global à cultura local. **IV Congresso Consad de Gestão Pública**. 2011. Disponível em: <[http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/610/1/C4\\_TP\\_o\\_aprendizado\\_do\\_processo\\_de\\_implantacao\\_dos\\_ifrs.pdf](http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/610/1/C4_TP_o_aprendizado_do_processo_de_implantacao_dos_ifrs.pdf)>. Acesso em 02 mar. 2019.

ROSSI, Noemi; Trequattrini, Raffaele. IPSAS and accounting systems in the Italian public administrations: expected changes and implementation scenarios. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 7, n. 2, p. 134-147, 2011.

SANTANA JUNIOR, Jorge José Barros de. *Transparência Eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos Poderes e Órgãos dos Estados e Distrito Federal do Brasil*. Recife-PE, 2008. **Dissertação** – Programa Multinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Recife, 2008.

SANTOS, S.; ALVES, M. Impacto da adoção das IPSAS em demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o POCP: o caso da CFP. **Revista Universo Contábil**, 11(4), 184–205, 2015. <http://doi.org/10.4270/ruc.2015438>

SANTOS, S. A. dos. *Avaliação das Dificuldades de Implantação a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) - Estudo de Caso*. **Dissertação de mestrado**. Universidade Federal de Manaus. 2015. <http://doi.org/616.89-008.47:616>

SCARPIN, J. E.; SOARES, M. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense Da Ciência Contábil**, 9(27), 25–42, 2010. <http://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL - STN. **Plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais**. 2015. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+PIP+Anexo+Portaria+548-2015.pdf/02621710-aeb1-43ca-8289-db115cf68356>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL - STN. **Treinamentos e eventos**. 2018. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/treinamentos-e-eventos>>. Acesso em: 03 mar. 2019.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL - STN. **Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013**. 2013. Disponível em: <[http://servicos2.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria\\_stn\\_634\\_2013\\_processo\\_convigencia.pdf](http://servicos2.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria_stn_634_2013_processo_convigencia.pdf)>. Acesso em: 25 nov. 2018.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL - STN. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 2018. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU\\_MCASP+8%C2](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2)>

%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o\_com+capa\_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6>. Acesso em: 04 abr. 2019.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal – Modernização da Gestão Pública (cartilha)**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2013.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais**. Anexo à portaria STN nº 548 de 24 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2015/10/PIP-CP.pdf>>. Acesso em 21 ago. de 2018.

SILVA, Lino M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, João Paulo Pereira. **Demonstrações contábeis aplicadas no setor público**: as recentes mudanças e as possíveis dificuldades de implantação. Fortaleza/CE, 2013.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, V.; CAMARGO, G. B. de; AMARAL FILHO, A. C. C. do; SLOMSKI, V. G. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro 44(4):933-57, jul./ago. 2010.

SUTCLIFFE, Paul. The standards programme of IFAC's Public Sector Committee. **Public Money & Management**, v. 23, n. 1, p. 29-36, 2003.

TORRES, Lourdes. Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. **Public Administration and Development**, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004.

VARANDAS, R. N. A presença das IPSAS na construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem infométrica. **Dissertação de mestrado**. Universidade Federal do Paraná, Curitiba. 2013. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/wp-content/uploads/2015/05/D076.pdf>>. Acesso em 18 abr. 2019.

VICENTE, Ernesto F. R.; MORAIS, Leandro M.; PLATT NETO, Orion A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil, Recife**, v. 6, n. 2, p. 01-20, 2012.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M. De; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: Implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil (RIC)**, 6(2), 1–20, 2012.

WEFFORT, Elionor F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

WIEMER, Ana Paula M.; RIBEIRO, Daniel C. Custos no serviço público. In: 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/187.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

XAVIER JÚNIOR, A. E.; PAULO, E.; SILVA, J.D.G. da. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. In: Congresso Nacional dos Programas De Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 4., 2010 Natal. **Anais**: ANPCONT, 2010.

XAVIER, M. Q. A contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão de uma entidade pública: um estudo de caso na prefeitura municipal de Maringá-PR. **Dissertação de mestrado**. Universidade Federal do Paraná, 2007.

YAMAMOTO, K. Accounting System Reform in Japanese Local Governments. **Financial Accountability & Management**, 15, 291–307, 1999.  
<http://doi.org/10.1111/1468-0408.00086>

ZARTH, S.B. A aplicação integral do regime de competência na contabilidade pública brasileira segundo as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Monografia** (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul: Porto Alegre, 2010.

ZEFF, Stephen A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**, v. 39, n. 4, p. 290- 302, 2007.