



Aderência dos Municípios do Rio Grande do Sul ao Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)

FABRÍCIO NATANAEL MARTHA

Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)

MÁRCIA BIANCHI

Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)

LAUREN DAL BEM VENTURINI

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

VANESSA NOGUEZ MACHADO

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo

A convergência aos padrões internacionais trouxe à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) grandes desafios, sendo a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial o principal deles. Neste contexto, foi aprovado o Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), que estabelece procedimentos contábeis obrigatórios em contas como créditos a receber, imobilizado, intangível, obrigações por competência, ativos e passivo contingentes, dentre outros. Considerando que a convergência pode ser apenas de direito e não de fato, este estudo tem o objetivo de analisar o grau de aderência dos municípios do Rio Grande do Sul aos procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos no PIPCP. Para tanto, utilizou-se de uma pesquisa de abordagem quantitativa, descritiva e de *survey*, baseada no questionário aplicado de setembro a outubro de 2019, com questões sobre os procedimentos contábeis no que tange a conhecimento, importância, aderência e prazos. Para análise, obteve-se 102 respostas, sendo a maioria dos respondentes composta por contadores públicos (69,61%), que atuam em municípios com menos de 50 mil habitantes (85,30%). Os resultados indicam que cinco municípios possuem grau de aderência “muito baixo”; sete municípios, “baixo”; 18, “médio”; 18, “alta”; 54, “muito alto”; e, pela média geral, 71% possuem grau “alto” de aderência aos procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos pelo PIPCP. A partir dos resultados, identificou-se que os entes estão antecipando a adoção dos procedimentos contábeis, com destaque para o registro dos créditos a receber e as obrigações por competência. Sendo assim, é possível afirmar que houve um avanço na adesão do regime de competência pela CASP e a necessidade que os participantes destacaram da integração dos sistemas versus a falta de integração nos municípios.

Palavras-chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Convergência. Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

1 INTRODUÇÃO

A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS - sigla em inglês) ocasionou à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) diversos desafios, sendo o principal, a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial (Nascimento et al., 2015). Desta forma, é indispensável que a CASP deixe de registrar, controlar e demonstrar a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e resgate seu objeto como ciência, que é o patrimônio público, em sua totalidade.

Em 2008, foi publicada a Portaria nº 184/08 com o intuito de apresentar diretrizes a serem seguidas em prol da convergência às Normas Internacionais publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), definindo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão central para o desenvolvimento de ações necessárias para alcançar a convergência (Brasil, 2008). No mesmo ano, a STN editou o primeiro Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), determinando regras para implantação das NBC TSP com vistas às ações determinadas pela Portaria nº 184/08. E na sequência, em 2009, editou-se o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) em prol da consolidação das contas públicas, devendo ser adotado por todos os entes.

Seguindo o processo de convergência, foi publicada a Portaria nº 634/13, definindo instruções sobre normas e procedimentos contábeis a serem seguidos para convergência e consolidação das contas públicas (Brasil, 2013). Com vistas a atender a referida portaria, em 2015 foi aprovado, por meio da Portaria nº 548/15, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), estabelecendo os prazos-máximos para aderência aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) nos entes federados, como União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Brasil, 2015).

Os procedimentos estabelecidos pelo PIPCP dizem respeito à adoção do regime de competência e ao registro contábil de: ativos e passivos contingentes; bens móveis e imóveis e respectiva depreciação ou exaustão; ativo intangível e sua respectiva amortização; investimentos; estoques e demais procedimentos patrimoniais previstos para a convergência aos padrões contábeis internacionais. No entanto, os municípios encontram certas dificuldades com as mudanças na CASP, devido à falta de apuração de informações patrimoniais para adaptação aos novos procedimentos (Jacob & Santos, 2015).

No estado do Rio Grande do Sul, do total de 497 municípios, 332 (66,8%) possuem menos de 10 mil habitantes (IBGE, 2010), e estes encontram, além da falta de controle patrimonial, ausência de estrutura adequada, de sistemas contábeis que realizem os devidos controles e integrações necessárias dos sistemas. Assim, devido às precariedades existentes nos municípios, os objetivos do PIPCP, no âmbito municipal, podem não ser alcançados e, como consequência, pode ocorrer de não ser atingida a harmonização contábil de fato, somente a de direito. Ou seja, tende não serem realizadas as devidas aplicações dos PCP recomendados pelo PIPCP (Carmo et al., 2011).

Estudos anteriores analisaram a aderência de municípios às normas aplicadas ao setor público. Em Ravanello et al. (2015), analisou-se os municípios da região Centro-Serra do Estado do Rio Grande do Sul às NBC TSP, verificando que esses municípios carecem de profissionais da área contábil capacitados para atender às exigências das novas normas, dada a complexidade das mudanças e que a não aplicação dos novos procedimentos. Galante et al. (2016) também evidenciaram essa falta de conhecimento dos profissionais frente a norma, por meio do exame da aderência de 16 municípios da microrregião de Chapecó, no estado de Santa Catarina.

Nesse sentido, pautando-se na precariedade existente no processo decisório e procedimentos contábeis dos municípios gaúchos, bem como os achados da literatura corrente



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

a respeito da aderência às normas aplicadas ao setor público pelos municípios brasileiros, verificou-se a necessidade de analisar se os procedimentos contábeis estabelecidos no PIPCP estão sendo atendidos nos municípios do Rio Grande do Sul. Assim, este estudo propõe responder a seguinte problemática de pesquisa: “Qual o grau de aderência dos municípios do Rio Grande do Sul aos procedimentos patrimoniais estabelecidos pelo Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais?”. Conseqüentemente, o objetivo deste estudo é identificar o grau de aderência dos municípios do Rio Grande do Sul (RS) aos procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos no PIPCP.

Dentre as principais reclamações de alguns prefeitos, além de falta de engajamento dos servidores públicos, está a carência de recursos para investimento, ou seja, os municípios dispõem de poucos recursos no orçamento público para que este ocorra (Freitas, 2019). Isso demonstra a relevância deste estudo, pois um melhor controle, gestão e evidência do patrimônio pode permitir aos gestores e contadores públicos tornarem mais eficiente a aplicação dos escassos recursos para investimentos.

Além disto, após quatro anos de vigência do PIPCP, trata-se de um momento oportuno para analisar o nível de aderência e poder identificar eventuais itens deficientes e auxiliar os pesquisadores do assunto no esclarecimento sobre o contexto e avanço da contabilidade pública nos municípios. Ainda, contribui, igualmente, para que órgãos de controle, como o Tribunal de Contas e as Controladorias municipais, identifiquem pontos sensíveis ou dificuldades que mereçam mais atenção dos profissionais e dos municípios, como por exemplo, a falta de capacitação técnica, recursos, sistemas apropriados, etc.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda os conceitos relacionados a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Convergência da Contabilidade no Setor Público e o Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais, além de outros estudos publicados na área.

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (CASP)

A CASP estuda, interpreta, identifica, mensura, avalia, registra, controla e evidencia os fenômenos contábeis, econômicos, financeiros e físicos da Administração Pública. É um dos ramos da contabilidade que possui maior complexidade, devido ao fato de seu objetivo ser captar, registrar, acumular, resumir e interpretar todos os fatores que modificam o orçamento, as finanças e o patrimônio das entidades de direito interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias (Kohama, 2009).

A CASP está regulamentada pela Lei nº 4.320/64, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e para o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Brasil, 1964). Ainda que essa Lei estabelecesse diversos procedimentos quanto ao controle do patrimônio da entidade pública, a contabilidade deixou, por diversos anos, de realizar os devidos controles contábeis patrimoniais e teve o enfoque somente orçamentário e financeiro.

Percebe-se assim que a compreensão sobre a Lei nº 4320/64 só se atentou ao orçamento público e sua execução. Deste modo, em busca de mudar esta visão, a STN vem tomando diversas providências para que a CASP realize o processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidência do patrimônio público (Padrones et al., 2014). Na visão de Lopes e Martins (2007), o processo contábil é formado pelas etapas de reconhecimento, mensuração e evidência das atividades econômicas, e forças econômicas, sociais, institucionais e políticas têm influenciado os agentes interessados a evoluírem na adoção completa do processo contábil e não apenas de algumas etapas.

Devido a isto, a CASP está passando por diversas mudanças, tais como o novo



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

ênfase no patrimônio público e a transparência das informações como indutor dos controles, em virtude da necessidade de convergência com as normas internacionais do IFAC, sendo o CFC e a STN os órgãos responsáveis pelo processo de convergência no Brasil. Em 2007, foi criado o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, pela Resolução CFC nº 1.103, com a finalidade de esboçar o plano de ação e coordenar o processo de convergência das normas brasileiras às internacionais nas áreas de contabilidade societária, auditoria, contabilidade pública e assuntos regulatórios” (Vicente et al., 2012).

Posteriormente, foi publicada a Portaria nº 184/08, que trata sobre as diretrizes a serem observadas quanto a procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, para torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Brasil, 2008). Na sequência, foram publicados pela STN o MCASP e o PCASP, ambos semelhantes e favoráveis a convergência e consolidação das contas públicas. A STN editou o PIPCP, aprovado pela Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, dando seguimento ao processo de convergência da CASP aos padrões internacionais.

O processo de harmonização aos padrões internacionais de contabilidade surgiu com o intuito de permitir a unificação em nível global das informações contábeis nos diferentes países e de aumentar a comparabilidade. Para Wang e Miraj (2018), a aderência aos padrões internacionais de contabilidade auxilia a eficiência e eficácia da entidade pública na gestão de fundos e prestação de serviços, bem como o governo para tomar decisões adequadas baseadas na alocação de recursos, melhorando a transparência e prestação de contas.

A eficiência está associada à gestão adequada dos recursos financeiros públicos com responsabilidade, e a eficácia é a utilização correta do recurso para investimentos e serviços em consonância com a necessidade da sociedade (Viana, 2010). Nesta necessidade, a STN divulgou o MCASP, que intenta padronizar os PCP, seguindo as diretrizes das normas brasileiras e internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O MCASP também auxilia os profissionais no processo de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas, com base no PCASP.

Mediante todas as medidas adotadas pela STN e CFC, desde 2007, basicamente se referem à publicação das NBC TSP, do MCASP, PCASP, PIPCP, edição de normativos, dentre outros, sempre em prol da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, o que remete à convergência de fato e de direito. Enquanto a convergência de fato está intrínseca a aplicabilidade de fato por parte dos entes aos procedimentos indicados internacionalmente, a convergência de direito está associada à inclusão na legislação dos conteúdos das normas internacionais (Costa et al., 2012).

Neste sentido, no âmbito municipal, devido às dificuldades encontradas, existe a possibilidade de não ocorrer a convergência de fato e ocorrer somente a de direito, ou seja, pode acontecer de os municípios não realizarem a aplicação dos PCP e se atentarem somente a realizar os controles e registros orçamentários (Carmo et al., 2011). Ressalta-se que, a reforma contábil se faz necessária para melhorar o controle das contas públicas, a transparência das informações, a responsabilidade dos atos, a eficiência, a eficácia e a economicidade, a fim de aperfeiçoar o modo como os recursos são disponibilizados para a sociedade (Ribeiro, 2014).

2.2 IMPLANTAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

O contexto de modernização do marco conceitual-normativo da CASP fez com que as práticas contábeis do setor público fossem revistas. Antes voltada, sobretudo, ao controle dos registros da gestão orçamentária, a contabilidade passa a ser utilizada para o adequado controle do patrimônio. A contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros (Brasil, 2018). Mediante o exposto, é evidente a necessidade dos registros contábeis para reconhecimento, mensuração e evidenciação das contas patrimoniais dos entes federados.

Neste contexto, o art. 13 da Portaria nº 634/13, refere-se que a implantação dos PCP deve ser de forma gradativa e por meio de ato normativo oriundo da STN (Brasil, 2015), a qual editou a Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, aprovando o PIPCP e dando prosseguimento no processo de convergência.

Os PCP estabelecidos pelo PIPCP estão demonstrados na Tabela 1. Ressalta-se que os PCP estão além do reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio público, ou seja, trata-se também dos devidos registros, apurações, avaliações e controles.

Tabela 1 - PCP conforme PIPCP

Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação)	Prazos-Máximo Municípios com mais de 50 mil habitantes	Prazos-Máximo Municípios com menos de 50 mil habitantes
Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Desde publicação do PIPCP	Desde publicação do PIPCP
Provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Desde publicação do PIPCP	Desde publicação do PIPCP
Obrigações com fornecedores por competência.	01/01/2016	01/01/2016
Créditos a receber (exceto os tributários, previdenciário e de contribuições a receber).	01/01/2018	01/01/2019
Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	01/01/2018	01/01/2019
Provisões por competência.	01/01/2020	01/01/2021
Ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2020	01/01/2021
Bens móveis e imóveis.	01/01/2020	01/01/2021
Obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	01/01/2020	01/01/2021
Investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	01/01/2020	01/01/2021
Créditos oriundos de receitas tributárias, previdenciários e de contribuições.	01/01/2021	01/01/2022
Itens classificados como intangível e eventual amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2021	01/01/2022
Estoques.	01/01/2022	01/01/2023
Bens de infraestrutura e do patrimônio cultural, bem como respectiva depreciação, amortização ou exaustão.	01/01/2023	01/01/2024

Fonte: Adaptada de PIPCP (2015).

Foi estabelecida a segregação de prazos-máximos para a União, estados, municípios, sendo estes ainda segregados em até 50 mil habitantes e acima deste número, onde os prazos maiores foram reservados aos menores municípios, conforme demonstra a Tabela 1. Os procedimentos com prazos mais curtos nos municípios são: registro da dívida ativa, dos registros por competência de créditos a receber e obrigações com fornecedores. E os mais longos são: registro de obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.

Dentre os procedimentos contábeis, expostos na Tabela 1, destaca-se: a adoção do regime de competência, ou seja, o registro pelo fato gerador; registro das provisões e controle dos ativos e passivos contingentes; registro de bens móveis e imóveis e respectiva depreciação, amortização ou exaustão; registros do ativo intangível e sua respectiva amortização; registros dos investimentos e dos estoques; e registro dos demais procedimentos



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

patrimoniais previstos para a convergência aos padrões contábeis internacionais.

A STN, além de estabelecer os prazos-máximo para implantação dos procedimentos, sugere medidas que as entidades devem adotar no sentido de conseguirem atender aos prazos propostos. Uma das sugestões é o envolvimento da contabilidade, e de técnicos das áreas de planejamento, informática, orçamento, tesouraria, tributação, patrimônio, almoxarifado e controle interno. A contabilidade, para facilitar os registros contábeis, precisa estar interligada por meio de um sistema de informação com todos os setores.

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Ravanello et al. (2015) analisaram como estava a adaptação dos 11 Municípios da região Centro-Serra do Estado do Rio Grande do Sul às NBC TSP, aplicando questionários aos profissionais contábeis responsáveis pela contabilidade do município. Os autores perceberam que os profissionais contábeis em sua grande parte têm conhecimentos das normas e identificaram como principais alterações o enfoque patrimonial dado à contabilidade. Entretanto, quanto aos PCP, a maioria não está sendo realizada, mesmo os profissionais tendo reconhecido a importância da adoção dos novos procedimentos. Em relação à estrutura organizacional, ficou evidenciada a precariedade dos sistemas informatizados e do fluxo de informações dos setores que geram informações para a contabilidade, como um empecilho para a aplicação das novas normas.

Galante et al. (2016) estudaram como 16 municípios da microrregião de Chapecó, no estado de Santa Catarina, estavam controlando e valorando seus ativos imobilizados, com a aplicação de um questionário. Constataram que os procedimentos contábeis para reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, majoritariamente, estão em conformidade com a legislação vigente. No entanto, há municípios em que o registro contábil do imobilizado não é realizado. Outro ponto levantado é que, dos municípios estudados, somente 56,25% realizam o registro da depreciação, apontado como fator preocupante pelos autores.

Kartiko et al. (2018) identificaram o nível de implantação das IPSAS, tendo como base o regime de competência e a sua relação com a transparência fiscal, do governo central que abrange países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e de outros países, com base nas demonstrações financeiras publicadas de 2008 a 2015. Os resultados apontaram que a utilização de políticas baseadas no regime de competência é bem mais representada do que outras medidas em relação a um bom e adequado modelo de medição. Os pesquisadores constaram que a utilização das IPSAS não tem relação com o nível de transparência fiscal. Ainda, notaram alto nível de implantação das IPAS e evidências que os governos centrais estão no caminho certo para internalizar a transparência fiscal por meio de políticas contábeis baseadas no regime de competência.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à abordagem do problema, é um estudo de caráter quantitativo, pois, emprega-se a abordagem quantitativa na coleta e no tratamento de dados (Raupp & Beuren, 2008). Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de um levantamento ou *survey* (Gil, 2010). No que tange aos objetivos, é caracterizado como descritivo pois, tem como principal finalidade descrever particularidades de determinada população, neste caso, os municípios gaúchos, bem como estabelecer relações entre as variáveis e utilizar técnicas padronizadas para coleta de dados, tais como o questionário.

A população desta pesquisa é composta pelos 497 municípios do estado Rio Grande do Sul (RS) e a amostra é formada pelos 102 (20,52%) municípios que responderem ao questionário. A escolha do estado do RS se deu pela facilidade de acesso às informações. Primeiramente, foram identificados os PCP contemplados no PIPCP e os critérios para



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

reconhecimento, mensuração e evidenciação dos itens. Posteriormente, foram selecionados os que possuem prazo até início de 2023 (Tabela 1).

Com a definição dos procedimentos contábeis a serem contemplados, foi realizada a construção do questionário na ferramenta *Google Forms*, contendo perguntas objetivas, segregadas em seis blocos: 1 – Identificação dos respondentes; 2 – Conhecimento do PIPCP; 3 – Importância dos itens do PIPCP; 4 – Aderência aos PCP; 5- Integração entre os sistemas e a Contabilidade; e 6 – Prazos em que foram adotados os PCP. Ressalta-se que foi realizada a validação de face e de conteúdo do questionário por quatro especialistas da Contabilidade Pública, sendo dois professores e dois contadores públicos.

Posteriormente, foram coletados, nos portais de cada município, os *e-mails* dos contadores ou profissionais que trabalham na contabilidade, para a realização da coleta dos dados, ou seja, envio do questionário aos seus contadores. Assim, foram encaminhados os questionários aos 497 municípios do RS, especificamente as suas Prefeituras Municipais, no período de 15 de setembro a 22 de outubro de 2019 e se obteve 102 respostas.

Quanto a análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva para levantamento das informações, visando descrever e analisar o grau de aderência, para, na sequência, se fazer a análise descritiva (Colauto & Beuren, 2008). Com o intuito de mensurar o grau de aderência dos municípios aos PCP, elaborou-se o índice de aderência ao Plano, conforme a Tabela 2.

Tabela 2 - Índice de aderência ao PIPCP

Peso	Índice de Aderência	Explicação
-	Não se aplica	No caso em que o respondente entende que o procedimento contábil patrimonial não se aplica ao seu município.
0	Desconhece	No caso em que o respondente não tenha conhecimento do procedimento contábil patrimonial questionado.
0	Não Adere	No caso em que o município do respondente não adere a tal procedimento contábil.
1	Adere Parcialmente	No caso em que o município realiza parcialmente tal procedimento, por exemplo, reconhece e mensura e não evidencia algum procedimento contábil.
2	Adere Totalmente	No caso em que o município adere integralmente a tal procedimento contábil patrimonial.

Fonte: elaborada a partir de Dias (2006), Carvalho e Siqueira (2007) e Machado, Victor e Matts (2016).

Para o cálculo da aderência dos municípios respondentes aos procedimentos contábeis, teve-se como base os estudos de Dias (2006), Carvalho e Siqueira (2007) e Machado, Victor e Matts (2016), moldando os seus métodos para o cálculo de aderência ao PIPCP. Sendo assim, tem-se na Tabela 2, cinco padrões para as respostas, com seus respectivos pesos atribuídos. Vale ressaltar que os itens “Desconhece” e “Não Adere” possuem nota 0 (zero) para, caso o respondente desconhecer a certo procedimento contábil, corresponder a também não o aderir.

Buscando demonstrar a forma em que foi realizado o cálculo de aderência, se elaborou a Tabela 3, com a equação de aderência aos PCP e as respectivas explicações.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Tabela 3 - Cálculo aderência por município

Índice de Aderência	Explicação
$Aderência_{Geral} = \frac{Total\ das\ Respostas\ "Adere" \times 2 + Total\ das\ Respostas\ "Adere\ Parcialmente" \times 1}{Total\ dos\ Itens \times 2 - Total\ das\ Respostas\ "Não\ se\ Aplica" \times 2}$	
Aderência Geral	Equação matemática com o objetivo de calcular o percentual de aderência aos procedimentos contábeis, por município, tendo por base as notas da Tabela 2.
Total das Respostas "Adere"	Neste caso, pega-se o número de respostas como "adere", em cada procedimento contábil, e multiplicasse pela nota estipulada na Tabela 2, para assim se obter o total de respostas como "Adere".
Total das Respostas "Adere Parcialmente"	Neste caso, pega-se o número de respostas como "adere parcialmente", em cada procedimento contábil, e se multiplica pela nota estipulada na Tabela 2, para se obter o total de respostas como "Adere Parcialmente".
Total dos itens $\times 2$	Para verificar o percentual de aderência por municípios aos procedimentos contábeis, faz-se necessário pegar o número de afirmações realizadas pelos respondentes e multiplicá-las pela nota máxima. Assim, obtém-se a nota máxima que seria alcançada pelos municípios caso aderissem totalmente.
Total das Respostas "Não se Aplica" $\times 2$	Quando as respostas obtidas forem "Não se Aplica", como já explicado na seção nesta seção, não deverá ser computado no cálculo da aderência. Desta forma, será realizada a subtração da quantidade de respostas obtidas neste item multiplicadas pela nota 2, que seria a nota caso o respondente indica-se "adere".

Fonte: elaborada a partir de Dias (2006) e Carvalho e Siqueira (2007).

Visando definir os graus de aderência, devido ao fato do cálculo da curtose e do desvio padrão terem ficado altos, optou-se, por meio de uma análise gráfica, pela utilização dos percentis. Sendo assim, para análise final, elaborou-se a Tabela 4, com os percentis e os respectivos graus de aderência.

Tabela 4 – Graus de Aderência por Municípios

Percentis	Graus de Aderência	Percentual de Aderência
0,1	Muito Baixo	0% - 40%
0,3	Baixo	41% - 52%
0,5	Médio	53% - 62%
0,7	Alto	63% - 74%
0,9	Muito Alto	75% - 99,99%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Com base na Tabela 4, os municípios com percentual de aderência dos PCP estabelecidos no PIPCP em até 40% serão considerados com grau "muito baixo"; de 41% até 52%, grau "baixo"; de 53% até 62%, grau "médio"; de 63% a 74%, grau alto; e acima de 75%, grau "muito alto".

4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, serão apresentados os resultados obtidos a partir da análise dos dados coletados. Para melhor organização, está dividida em duas subseções, sendo a primeira destinada à descrição da amostra e a segunda à interpretação e à análise dos resultados.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DA PESQUISA

Nesta seção, são analisados os dados dos questionários aplicados aos municípios do RS, especificamente as Prefeituras Municipais, via *Google Forms*, utilizando-se a estatística descritiva.

4.1.1 Perfil dos respondentes

Com base na identificação dos participantes da pesquisa e dos dados Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), dados tabulados, mas não tabelados, verificou-se

São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

que 85,3% dos respondentes atuam em municípios com menos de 50 mil habitantes e apenas 13,7% em municípios com número acima desse. Sendo assim, a amostra é composta, em sua maioria, por municípios que possuem menos de 50 mil habitantes. Também, observou-se que 52% dos participantes correspondem a homens e 48% a mulheres.

A Tabela 5 apresenta a faixa etária dos respondentes.

Tabela 5 – Faixa etária dos participantes da pesquisa

Faixa Etária	Frequência Absoluta	Percentual (%)
de 21 a 30 anos	12	11,8%
de 31 a 40 anos	33	32,4%
de 41 a 50 anos	33	32,4%
acima de 51 anos	24	23,5%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Com relação à faixa etária, não ocorreu concentração em um grupo específico, mas a com menor frequência foi a dos respondentes que assinalaram ter de 21 a 30 anos, representando 11,76% da amostra. Demais respondentes possuem de 31 a 40 anos - 32,35%; de 41 a 50 anos - 32,35%; e acima de 51 anos - 23,53%.

A Tabela 6 evidencia o nível de escolaridade dos respondentes.

Tabela 6 – Nível de escolaridade dos participantes da pesquisa

Nível de Escolaridade	Frequência Absoluta	Percentual (%)
Pós-Graduação	51	50,00%
Superior Completo	41	40,20%
Mestrado	5	4,90%
Superior Incompleto	3	2,94%
Técnico	2	1,96%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Quanto ao nível de escolaridade, as respostas se concentraram em Pós-Graduação e Superior Completo, com 50,00% e 40,20%, respectivamente. Demais achados demonstram que 4,90% possuem mestrado; 2,94%, Superior Incompleto; e 1,96%, curso técnico.

A Tabela 7 evidencia o cargos dos respondentes do estudo.

Tabela 7 – Cargo dos participantes da pesquisa

Cargo	Frequência Absoluta	Percentual (%)
Contador	71	69,61%
Controle Interno	21	20,59%
Técnico Contábil	5	4,90%
Assistente Contábil	3	2,94%
Analista Contábil	2	1,96%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

A maioria dos respondentes atuam no cargo de contador nos municípios, correspondendo a 69,61%. No que tange aos demais, destaca-se o cargo de controle interno com percentual de 20,59%. Com as menores frequências ficaram os cargos de técnico contábil (4,90%), assistente contábil (2,94%) e analista contábil (1,96%).

A Tabela 8 demonstra o tempo em que os respondentes atuam no município e no cargo que informaram.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Tabela 8 – Tempo no cargo dos participantes da pesquisa

Tempo no Cargo	Frequência Absoluta	Percentual (%)
5 anos ou mais	72	70,59%
3 - 4 anos	19	18,63%
1 - 2 anos	9	8,82%
Menos de 1 ano	2	1,96%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Quanto ao tempo atuando no cargo, 70,59% responderam que atuam há mais de cinco anos, 18,63% que atuam de três a quatro anos, 8,82% de um a dois anos e 1,96% atuam a menos de um ano. Desta forma, a Tabela 8 demonstra que, no geral, os respondentes atuam há pelo menos um ano no município e no cargo que informaram.

No tocante à quantidade de funcionários que atuam ou possuem relação com o setor contábil nos municípios respondentes, tem-se que: 18,63% têm até um funcionário; 16,67% possuem dois funcionários; 21,57% têm três empregados; 16,67% possuem quatro colaboradores e 26,47% trabalham com mais de cinco funcionários.

4.1.2 Conhecimento dos respondentes aos PCP estabelecidos no PIPCP

Buscando analisar o conhecimento relacionado aos PCP estabelecidos no PIPCP, questionou-se aos respondentes em Escala Likert, por meio de 5 pontos, considerando: 1 - “desconhece totalmente” até 5 - “conhece totalmente”. Na Tabela 9 estão dispostos os PCP e as respectivas médias de conhecimento obtidas pelos participantes da pesquisa.

Tabela 9 – Conhecimento dos participantes aos PCP

Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	Média	Désvio Padrão	Variância
Bens móveis e imóveis.	4,25	0,78	0,88
Obrigações por competência com empregados (13 ^o salários, férias, FGTS, INSS, etc).	4,13	0,99	1,39
Depreciação dos itens classificados como imobilizado.	4,06	0,89	0,76
Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perda.	3,96	0,89	0,62
Obrigações por competência decorrente de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	3,93	0,96	0,81
Estoques (almoxarifado).	3,88	1,05	0,81
Ativos e passivos contingentes.	3,87	0,86	0,91
Encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	3,70	0,94	1,125
Ajuste ao recuperável dos bens.	3,60	0,93	1,14
Provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	3,48	1,39	0,99
Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis.	3,47	1,15	0,94
Investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	3,41	1,06	1,96
Amortização dos itens classificados como intangível.	3,29	1,17	1,36

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Constatou-se que o conhecimento dos procedimentos contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação de bens móveis e imóveis obteve melhor média (4,25), seguido de obrigações por competência com empregados (4,13) e depreciação dos itens classificados como ativo imobilizado (4,06). Quando analisa-se o desvio padrão amostral é possível identificar que, os itens que possuem prazos maiores para aderências, tais como estoques, previsão atuarial, contabilização de intangíveis, investimentos e amortização tiveram



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

respostas espassadas dos demais itens analisados.

Haja vista que o processo contábil e as normas internacionais são estruturados em critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação, investigar o nível de conhecimento dos participantes aos procedimentos contábeis é importante. Assim, com base na Tabela 9, pode-se inferir que, de forma geral, os respondentes possuem conhecimento dos PCP.

4.1.3 Percepção dos respondentes às mudanças introduzidas pelo PIPCP

Procurando identificar a percepção dos respondentes quanto às mudanças que o PIPCP traz aos seus municípios, foi questionado em Escala Likert, com 5 pontos, sendo: 1 - “irrelevante” e 5 - “muito importante”, conforme exposto na Tabela 10.

Tabela 10 – Importância, segundo os participantes da pesquisa, às mudanças introduzidas pelo PIPCP

Itens Questionados	Média	Désvio Padrão	Variância
Integração entre os sistema.	4,58	0,82	0,67
A necessidade de engajamento dos funcionários.	4,50	0,87	0,76
Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais instituídos pelo PIPCP.	4,27	0,85	0,72
Os prazos escalonados para aderência dos procedimentos contábeis patrimoniais.	4,10	0,86	0,75
As mudanças introduzidas na contabilidade pelo PIPCP para o município.	4,08	0,92	0,85

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Nota-se que, dentre os itens indagados, integração entre os sistemas obteve melhor média (4,58), seguido de necessidade de engajamento dos funcionários (4,50) e de fato os próprios PCP estabelecidos no PIPCP (4,27). Verifica-se que as respostas entre os participantes tiveram um comportamento linear quanto a análise do désvio padrão para os questionamentos.

Quando se considera o item “muito importante”, das respostas pelos participantes das mudanças introduzidas pelo PIPCP, os itens mais destacados são a integração entre os sistemas, que teve percentual de 73,08%; a necessidade de engajamento dos funcionários, com percentual de 68,27%; e os próprios PCP estabelecidos no PIPCP, com percentual de 46,15%. Os prazos escalonados e as mudanças na contabilidade receberam “importante”, com percentuais de 46,15% e 39,42%, respectivamente.

4.1.4 Integração entre os sistemas nos municípios dos respondentes

Foi solicitado aos participantes que assinalassem os sistemas que possuem integração com a contabilidade. A Tabela 11 sintetiza os resultados obtidos.

Tabela 11 – Integração entre os sistemas e a contabilidade dos municípios

Sistemas	Integra	Frequência	Não Integra	Frequência
Arrecadação	97	95,10%	5	4,90%
Patrimônio	5	4,90%	97	95,10%
Contas a Pagar	2	1,96%	100	98,04%
Estatais	3	2,94%	99	97,06%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Obtém-se, a partir da Tabela 11, que, para uma grande parcela da amostra, não existe integração entre o sistema contábil e os auxiliares, com exceção do sistema de arrecadação, em que 95,10% dos respondentes possuem integração com a contabilidade. A falta de integração entre os outros sistemas é preocupante, fazendo-se necessário o investimento em sistemas que realizem a integração com a contabilidade para facilitar o acesso às informações.

Os sistemas contábeis, assim como no setor privado, auxiliam na otimização de processos, facilitando a contabilização e o controle dos atos e fatos do setor público. Neste

sentido, o PIPCP traz como uma das ações necessárias, para que os entes públicos possam aderir os PCP, a necessidade de integração entre o sistema contábil e os demais sistemas de arrecadação, patrimônio, contas a pagar e das estatais. Neste sentido, é possível compreender que os municípios analisados possuem baixo nível de aderência a este item PIPCP.

4.2 ANÁLISE DA ADERÊNCIA AOS PCP

A partir dos resultados obtidos, buscou-se analisar o grau de aderência dos municípios do RS aos PCP estabelecidos no PIPCP. Sendo assim, por meio das aderências calculadas, elaborou-se a Tabela 12, que sintetiza a distribuição de aderência entre os municípios.

Tabela 12 – Graus de Aderência e número de municípios.

Grau de Aderência	Percentual Médio	Número de Municípios	Frequência
Muito Alto	87%	54	53%
Alto	68%	18	18%
Médio	58%	18	18%
Baixo	47%	7	7%
Muito Baixo	33%	5	5%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Constata-se, na Tabela 12, que, em média (71%), os municípios possuem grau “alto” de aderência aos PCP estabelecidos no PIPCP. Essa tabela ilustra, dentro dos “graus de aderência”, quais foram suas médias, ou seja, para os 54 municípios com grau “muito alto” de aderência, a média obtida entre eles foi de 87%, e para os cinco municípios que obtiveram grau “muito baixo”, a média foi de 33%.

Visando demonstrar em quais grupos contábeis os municípios obtiveram menor e maior aderência, preparou-se a Tabela 13, com as médias de aderência dos municípios aos grupos contábeis, compilando os resultados obtidos na pesquisa. Ressalta-se que a análise de aderência aos grupos contábeis é realizada por “graus de aderência”, ou seja, qual a aderência dos municípios com grau “alto” aos procedimentos contábeis relacionados a créditos a receber, imobilizado, intangível, estoques, ativos e passivo contingentes, assim por diante.

Tabela 13 – Aderência média dos municípios por grupos contábeis

Grupos Contábeis	Muito Alto	Alto	Médio	Baixo	Muito Baixo
Créditos a Receber	93%	82%	64%	55%	20%
Ativos e Passivos Contingentes	76%	67%	43%	36%	30%
Imobilizado	83%	67%	56%	42%	28%
Obrigações por Competência	94%	85%	77%	71%	58%
Intangível	88%	48%	47%	29%	33%
Investimentos	94%	89%	67%	79%	90%
Estoques	87%	63%	53%	43%	35%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Percebe-se, por meio da Tabela 13, que os municípios com grau “muito alto” de aderência, com base na média, também possuem alta aderência a todos os grupos contábeis, evidenciado pelos percentuais de todos serem acima de 75%. Nesses municípios, destaca-se que, no grupo contábil de obrigações por competência, o procedimento contábil de registro dos empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e imobiliárias assumidas obteve plena aderência (100%), seguido do registro da provisão atuarial e do regime próprio da previdência (97%) e do grupo de créditos a receber, registro contábil da dívida ativa (97%).

Nos municípios com “alto” grau de aderência, destaca-se os grupos contábeis de investimentos (89%), obrigações por competência (85%) e créditos a receber (82%), em função da média de aderência desses municípios ter ficado acima de 80%. Também se notou



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

alto grau de aderência aos registros de empréstimos, financiamentos e dívidas, no percentual de 93%, e no mesmo grupo de obrigações por competência, os municípios obtiveram alta aderência ao registro das obrigações com fornecedores (92%). No grupo do imobilizado, destacou-se o registro dos bens móveis e imóveis com alta aderência (92%) e em contrapartida baixa aderência a evidenciação em nota explicativa da política contábil de depreciação, de reavaliação e de ajuste a valor recuperável (31%).

Quanto aos municípios que possuíram “médio” grau, fica evidente a alta aderência aos grupos contábeis das obrigações por competência (77%), dos investimentos (67%) e dos créditos a receber (64%). Nas obrigações por competência, destaca-se o registro dos empréstimos e financiamentos (86%), novamente, das obrigações com fornecedores (83%) e das obrigações com empregados (78%), com alto grau de aderência.

Nos municípios com grau “baixo” de aderência, nota-se que somente nos grupos contábeis de investimentos (79%) e obrigações por competência (71%) existiu alta aderência. No grupo contábil de obrigações por competência, houve, igualmente, alta aderência ao registro de empréstimos, financiamentos e demais dívidas contratuais (92%), seguido do registro da provisão atuarial e do regime próprio da previdência (83%), e no grupo do investimento, foi o procedimento contábil de registro dos investimentos permanentes (79%).

No que se refere aos municípios com grau “muito baixo” de aderência, é possível identificar somente alto grau de aderência aos procedimentos contábeis relacionados aos investimentos e média aderência às obrigações por competência. Sendo assim, o registro contábil de investimentos permanentes teve aderência muito alta (90%), bem como o registro contábil de empréstimos, financiamentos e demais dívidas contratuais (84%).

Nos municípios com grau “muito alto”, não se verificou procedimentos e nem grupos contábeis com baixos percentuais de aderência, somente os relacionados ao registro em contas de controle dos ativos e passivos contingentes e detalhamento em notas explicativas, com percentual de 71% de aderência. No imobilizado, o procedimento contábil de expressar em nota explicativa a política contábil de depreciação, reavaliação e de ajuste a valor recuperável também obteve o mesmo percentual de aderência (71%).

No que tange aos municípios com “alto” grau de aderência, os PCP de evidenciar em nota explicativa a política contábil adotada de amortização (29%) e depreciação, reavaliação e de ajuste a valor recuperável (31%) receberam o menor percentual de aderência por parte desses municípios. O que também é notado nos municípios com “médio” grau de aderência aos PCP, que tiveram aderência de 10% somente a evidenciar em nota explicativa a política contábil de depreciação e amortização (32%).

Nos municípios com “baixo” grau de aderência, foi identificada a baixa aderência ao procedimento contábil de evidenciação em nota explicativa da política contábil adotada para depreciação (17%). Além disto, detectou-se a baixa aderência ao registro da amortização por competência (23%) e evidenciação da política adotada de amortização (25%). Nos municípios com grau “muito baixo” de aderência, se mostra também o comportamento de falta de adoção da evidenciação em nota explicativa da política contábil de amortização (13%) e depreciação (20%), seguido de todos os procedimentos contábeis dos créditos a receber (20%) e falta de controle dos bens (20%).

Intentando comparar os municípios com grau “muito alto” de aderência com aqueles que apresentam grau “muito baixo”, no que se refere ao número populacional, ativo total e receita tributária, elaborou-se a Tabela 14. O ativo e a receita tributária foram extraídos do site do Finbra, durante o ano de 2018 e calculados com base na média do grupo.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Tabela 14 – Comparação entre os municípios grau muito alto versus grau muito baixo

Graus de Aderência	Média População	Média Ativo Total	Média Receita Tributária
Muito Alto	27.452	140.208.811,80	17.997.172,15
Muito Baixo	10.053	80.094.127,38	6.278.525,22

Fonte: elaborada a partir de dados do Tesouro Nacional ([20--?]).

Percebe-se, pela Tabela 14, que os municípios que possuem grau “muito alto” de aderência aos procedimentos contábeis têm, também média populacional maior, bem como quase o dobro do ativo total dos municípios que possuem grau “muito baixo” de aderência. Quando se analisa a receita tributária, a diferença da média de arrecadação é discrepante, chegando a mais da metade dos municípios com grau “muito baixo” de aderência, mas um reflexo disto é a aderência dos procedimentos contábeis relativos a créditos a receber.

4.3 PERÍODO DE ADOÇÃO DOS PCP

Com base nos prazos-máximos estabelecidos no PIPCP, buscou-se identificar com os respondentes o momento em que foram adotados os procedimentos contábeis estabelecidos e se foram realizados de acordo com os prazos pré-estabelecidos por ele, ou ainda, se foram antecipados pelos entes.

Sendo assim, a Tabela 15 evidencia, de acordo com os prazos-máximos estabelecidos pelo PIPCP, os procedimentos contábeis e se esses foram adotados antes do prazo; dentro do prazo; fora do prazo; se estão dentro do prazo, mas não adota; ou se fora do prazo e não adota.

Tabela 15 – Procedimentos contábeis e situação de adoção de acordo com os municípios respondentes

Itens	Reconhecimento, Mensuração e Evidênciação	Antes do Prazo	Dentro do Prazo	Fora do Prazo	Dentro do Prazo e Não Adota	Fora do Prazo e Não Adota
1	Créditos a receber, por competência.	86,54%	3,84%	0,00%	0,00%	9,62%
2	Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perda, por competência.	52,88%	10,58%	11,54%	0,00%	25,00%
3	Obrigações por competência com empregados (13 ^o salários, férias, FGTS, INSS, etc), por competência.	75,00%	10,58%	0,96%	0,00%	13,46%
4	Ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	67,31%	0,00%	0,00%	32,69%	0,00%
5	Bens móveis e imóveis.	95,19%	0,00%	0,00%	4,81%	0,00%
6	Depreciação ou exaustão dos bens, por competência.	74,04%	0,00%	0,00%	25,96%	0,00%
7	Obrigações com fornecedores por competência.	67,31%	7,69%	13,46%	0,00%	11,54%
8	Intangível e respectiva amortização.	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%
9	Estoques (almoxarifado).	78,85%	0,00%	0,00%	21,15%	0,00%
	Média	71,90%	3,63%	2,88%	14,96%	6,62%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2019).

Com a Tabela 15, constata-se que, em média, os PCP foram adotados antes dos prazos-máximos estabelecidos pelo PIPCP. Vale o destaque para o registro dos bens móveis e imóveis e créditos a receber, que, respectivamente, 95,19% e 86,54% dos municípios respondentes adotaram antes dos prazos-máximos.

Nota-se que os itens 4, 5, 6, 8 e 9 já estão sendo antecipados pelos municípios respondentes, demonstrando um avanço na adoção dos PCP. No entanto, percebe-se que enquanto isso, os itens 1, 2, 3 e 4, com prazos-máximos já ultrapassados, não estão sendo realização por alguns municípios.



4.4 INTERPRETAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Essa seção tem como objetivo apresentar a análise dos resultados relativos à aderência dos PCP estabelecidos no PIPCP por parte dos 102 municípios do RS, associando com a teoria relativa à contabilidade pública, comparando simultaneamente o resultado obtido na pesquisa e os resultados dos estudos relacionados.

Referentemente ao nível de conhecimento dos participantes da pesquisa sobre os PCP, as médias ficam bem próximas de 4, demonstrando que os municípios respondentes possuem conhecimento dos PCP, o que corrobora o estudo de Ravello et al. (2015).

Quanto à importância das mudanças introduzidas pelo PIPCP, a maioria dos respondentes indicaram a necessidade de integração entre os sistemas e a contabilidade. Entretanto, quando analisada a existência de integração dos sistemas e a contabilidade nos entes, constatou-se que o único sistema que possui alta integração é o de arrecadação (93,27%), o que dificulta, conforme os critérios estabelecidos no PIPCP, a aderência aos procedimentos contábeis. Esta situação de precariedade dos sistemas informatizados também é revelada no estudo de Ravello et al. (2015). Com isso, é possível inferir que os municípios do RS ainda possuem elevado pensamento em registro de orçamento e finanças.

No que tange à análise de aderência aos procedimentos contábeis, verificou-se que os municípios possuem alta aderência aos grupos contábeis de obrigações por competência, créditos a receber e investimentos. Destaca-se, nestes grupos, o registro de empréstimos e financiamentos (91%). A alta aderência às obrigações por competência e créditos a receber refletem uma evolução da adoção por parte dos municípios ao regime de competência, assim como no estudo de Kartiko et al. (2018).

Ao se analisar a aderência geral, por meio da média percentual de aderência (71%), os municípios respondentes possuem alta aderência aos PCP estabelecidos no PIPCP. O baixo nível de aderência aos PCP relacionados ao intangível e aos passivos contingentes, pode ser explicado, pois seus prazos-máximos ainda estão a vencer.

Identificou-se que os municípios com baixa aderência aos procedimentos contábeis possuem maior aderência em procedimentos contábeis relacionados a investimentos permanente e obrigações por competência, e menor aderência a procedimentos contábeis relacionados a créditos a receber e imobilizado. Isto pode ser considerado porque esses municípios possuem menos habitantes e têm menores fluxos de recebimentos de tributos.

Ao se verificar os prazos-máximos para aderência estabelecidos no PIPCP e o prazo em que os municípios adeririam, averigua-se que 71,90% dos municípios respondentes anteciparam procedimentos contábeis e que o nível de aderência ao grupo contábil do ativo intangível e ao grupo dos ativos e passivos contingentes é um fator positivo, haja vista que esses procedimentos estão sendo antecipados. Além disto, o nível alto de aderência é um fator positivo, uma vez que a maioria dos itens foram antecipados.

Outro ponto relevante é a antecipação dos municípios na realização dos procedimentos contábeis relacionados ao ativo imobilizado, em que cerca de 78,82% dos respondentes realizaram tal ato, o que difere dos resultados obtidos no estudo de Galante et al. (2016). Pode ser reflexo do período de aplicação da pesquisa, dado que o estudo de Galante et al. foi realizado em 2016. Portanto, é preocupante o fato de 25% dos municípios ainda não adotarem os procedimentos contábeis de registro da dívida ativa, procedimento que já era para ter sido efetivado desde a publicação do PIPCP.

Um fator importante a ser destacado é a antecipação dos municípios quanto aos registros na contabilidade dos créditos a receber (86,54%), obrigações com empregados (75%) e depreciação (74,04%), o que demonstra a aderência dos municípios ao regime de competência, em consonância com o estudo de Kartiko et al. (2018) e um dos critérios do



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

PICPC. Essa sistematização permitirá que os municípios possuam melhor controle dos seus recebíveis, permitindo gestão de sua liquidez, bem como proporcionando maior transparência de sua situação patrimonial, que é um dos enfoques da aderência as normas internacionais de Contabilidade. Além do mais, é de grande valia, pois possibilita que na troca de gestão dos municípios tenha-se conhecimento as realidade econômica e financeira do ente municipal, possibilitando gestão dos recursos e direcionamento de ações, caso necessário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo verificou-se o grau de aderência aos procedimentos contábeis patrimoniais (PCP) estabelecidos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) por parte dos municípios do estado do Rio Grande do Sul (RS). Para tanto, foram analisadas as respostas obtidas nos questionários dos 102 respondentes, que corresponde a 20,52% do total de municípios, por meio da estatística e da análise descritiva.

Mediante os dados levantados, pode-se inferir que a maior parte da amostra possui um alto grau de aderência. Dentre os procedimentos contábeis, os que obtiveram grau “muito alto”, destaca-se o registro dos empréstimos, financiamentos e demais dívidas contratuais (91%), registro dos investimentos permanentes (84%), provisão atuarial e do regime próprio de previdência (78%), das obrigações por competência com fornecedores (75%) e empregados (77%), e registro da dívida ativa tributária e não tributária, com respectivo ajuste para perda (66%). Já os que obtiveram baixa aderência foram os registros dos ativos intangíveis e as amortizações, bem como a expressão em notas explicativas da política contábil, depreciações, amortizações, de reavaliação e de ajuste a valor recuperável.

Ressalta-se que o baixo nível de aderência aos itens mencionados anteriormente não significa um cenário ruim, haja vista que os prazos para adesão de tais procedimentos ainda não foram ultrapassados. Assim, os resultados indicam que os municípios estão antecipando a adoção a diversos PCP, valendo o destaque para o registro dos créditos a receber e as obrigações por competência – o que demonstra um avanço na aceitação do regime de competência pela CASP.

Ademais, os respondentes possuem conhecimento dos PCP e veem como uma das necessidades, além do engajamento dos envolvidos, a integração dos sistemas e a contabilidade para facilitar a adoção ao PIPCP. No entanto, averiguou-se que, para a maioria dos respondentes, somente o sistema de arrecadação possui integração com o sistema contábil. Isso é um fator preocupante, uma vez que esses sistemas facilitam os registros e controles dos bens e obrigações em posse dos entes.

Desta forma, sugere-se que o Tribunal de Contas do RS analise a situação dos sistemas dos municípios, buscando identificar quais as dificuldades existentes que os impossibilitam de ter tais integrações. Isso porque, além de auxiliar na adesão plena aos PCP, os sistemas ajudam no melhor controle, na gestão e na evidenciação do patrimônio, podem fornecer informações mais rápidas aos gestores e propiciam que os contadores possam ser mais eficientes na aplicação dos escassos recursos para investimento.

Uma das limitações deste estudo é a composição da amostra, que é heterogênea em relação ao tamanho dos municípios, tendo a grande maioria dos respondentes menos de 50 mil habitantes, o que poderia ensejar menor comparação entre eles. Sugere-se, por esse motivo, um estudo comparando a aderência entre os municípios com mais de 50 mil habitantes em relação aos municípios com número menor que esse.

Além disto, devido a alguns procedimentos contábeis terem seus prazos-máximos estipulados para depois de 2023, propõe-se uma pesquisa futura para analisar se a aderência aos procedimentos contábeis está plena. Recomenda-se, igualmente, analisar quais as dificuldades encontradas pelos municípios na adoção dos procedimentos contábeis, sejam elas



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

falta de integrações ou ausência de funcionários, e de que forma os órgãos reguladores poderiam auxiliar nessa adesão.

Neste contexto, este estudo se faz relevante, pois um melhor controle, gestão e evidenciação do patrimônio por meio do atendimento dos normativos contábeis em vigor permite que gestores e contadores públicos tornem mais eficiente a aplicação dos escassos recursos para investimentos. Além disto, após quatro anos de vigência do PIPCP, trata-se de um momento oportuno para analisar o nível de aderência e poder identificar eventuais itens deficientes, o que proporciona aos pesquisadores um panorama do assunto, auxiliando no esclarecimento sobre o contexto e avanço da contabilidade pública nos municípios do estado do Rio Grande do Sul.

Ainda, contribui, igualmente, para que órgãos de controle, como o Tribunal de Contas Estaduais e as Controladorias municipais, identifiquem pontos sensíveis ou dificuldades que mereçam mais atenção dos profissionais e dos municípios, como por exemplo, a falta de capacitação técnica, recursos, sistemas apropriados, etc.. Também proporciona conhecimento aos órgãos contábeis reguladores, a fim de que possam acompanhar a o andamento da implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Estabelecidos pelo Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

Referências

- Brasil. (1964). Casa Civil. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <https://goo.gl/ymz3eS>. Acesso em: 8 mar. 2019.
- Brasil. (2008). Ministério da Fazenda. *Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõem sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 2008. Disponível em: <https://goo.gl/P5uSnZ>. Acesso em: 8 mar. 2019.
- Brasil. (2015). Secretária do Tesouro Nacional. *Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015*. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais 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. 2015. Disponível em: <https://goo.gl/S7oGfX>. Acesso em: 5 out. 2019.
- Brasil. (2013). Secretária do Tesouro Nacional. *Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013*. Dispõe sobre 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. 2013. Disponível em: <https://goo.gl/6B2BGx>. Acesso em: 9 maio 2019.
- Brasil. (2018). Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público - MCASP*, 8^o edição, 2018. Disponível em: <http://twixar.me/5kXn->. Acesso em 29 abril 2019.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

- Carmo, C., Ribeiro, A., & Carvalho, L. (2011). Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(57), 242-262.
- Carvalho, F., & Siqueira, J. (2007). Análise da utilização dos indicadores essenciais da Global Reporting Initiative nos relatórios sociais em empresas latino-americanas. *Pensar Contábil*, 9(38).
- Costa, G., Joaquim, J., Almeida, F., & Moura, R. (2012). O processo de convergência das normas contábeis: uma análise da prática e aplicabilidade no gerenciamento na Cooperativa dos Cafeicultores da Região de Lajinha – Ltda. [Anais] Simposio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 9.
- Dias, L. (2006). *Análise da utilização de indicadores do Global Reporting Initiative (GRI) nos relatórios sociais em empresas brasileiras*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro.
- Freitas, K. (2019). *Falta de recursos para investimentos está entre principal queixa de prefeitos*. *GazetaWeb*, matéria online, 31 mar. 2019. Disponível em: <https://gazetaweb.globo.com/portal/especial.php?c=73433>. Acesso em: 20 maio 2019.
- Galante, C., Oenning, V., & Land, A. (2016). Reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público. [Anais] Congresso Brasileiro de Custos, Natal, Rio Grande do Norte, Brasil, 23.
- Gil, A. (2010). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. (2010). *Censo Demográfico, 2010*. Disponível em: www.ibge.gov.br. Acesso em: 10 maio 2019.
- Jacob, A., & Santos, M. (2015). Plano de contas aplicado ao setor público (PCASP): desafios e benefícios. *Revista Técnica – CNM*, 2015. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/biblioteca/exibe/2146>. Acesso em: 15 maio 2019.
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR - Brazilian Administration Review*, 15(4), e170119. <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119>
- Kohama, H. (2009). *Contabilidade pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Lopes, A., & Martins, E. (2007). *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas.
- Machado, V. N., Victor, F. G., & Matts, J. (2016). Ativos biológicos: uma análise da aderência ao CPC 29 pelas companhias listadas na BM&FBOVESPA de 2007 a 2015. *ConTexto*, 16(34), 35-52.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

- Nascimento, J. O., Santos, S. M. S., Zittei, M. V. M., & Arnosti, J. C. M. (2015). A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. [Anais] Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil, 6.
- Padrones, K., & Colares, V. (2014). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. [Anais] Congresso Brasileiro de Custos, Natal, Rio Grande do Norte, Brasil, 21.
- Viana, E. (2010). *A Governança corporativa no setor público municipal - um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados fiscais*. 2010. 121f. Dissertação (Mestre em Ciências) – Programa em Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo – USP, São Paulo.
- Raupp, F., & Beuren, I. (2008). *Metodologia da pesquisa aplicável as Ciências Sociais*. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.
- Ravanello, M., Marcuzzo, J., & Frey, M. (2015). Análise da adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público. *Revista do CEPE*, 42, 114-131.
- Ribeiro, L. (2014). *Contribuição da contabilidade no processo de governança pública em municípios do Território da Cidadania Sertão de Minas*. 2014. 289 p. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade Federal de Lavras, Lavras.
- Tesouro Nacional. [20--?]. FINBRA/SICONFI. Consulta *online*. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf. Acesso em: 15 set. 2019.
- Vicente, E., Morais, L., & Augusto Neto, O. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 6(2), 1-20.
- Wang, Z., & Miraj, J. (2018). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Public Sector of Developing Economies -Analysis of Five South Asian Countries. *Sciedu Press*, 9(2), 44-51.