

Percepção dos Profissionais Contábeis sobre a Aderência dos Municípios do Rio Grande do Sul ao Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Perception of Accounting Professionals on the Adherence of the Municipalities of Rio Grande do Sul to the Asset Accounting Procedures Implementation Plan

Fabrizio Natanael Martha

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Endereço: Rua João Pessoa, 52, sala 11, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Bairro Centro, Porto Alegre, RS – Brasil, CEP 90040-000.

e-mail: fabricionmartha@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-5237-4854>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2038288361806258>

Márcia Bianchi

Doutora em Economia do Desenvolvimento pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (DCCA) e do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade (PPGCONT) da UFRGS.

Endereço: Rua João Pessoa, 52, sala 11, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Bairro Centro, Porto Alegre, RS – Brasil, CEP 90040-000.

E-mail: marcia.bianchi@ufrgs.br

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7716-2767>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0461322489692161>

Lauren Dal Bem Venturini

Mestra em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Endereço: Centro Socioeconômico - Bloco G, 3º andar, Sala 2, Campus Universitário – Trindade, Florianópolis/SC, CEP: 88040-970.

E-mail: laurenventurini@hotmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4185-9842>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7879317327685850>

Vanessa Noguez Machado

Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Endereço: Centro Socioeconômico - Bloco G, 3º andar, Sala 2, Campus Universitário – Trindade, Florianópolis/SC, CEP: 88040-970

E-mail: vanessa_nm93@hotmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-5006-5203>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8733928707738415>

Resumo

Este estudo analisou a percepção dos profissionais da contabilidade quanto à aderência dos municípios do Rio Grande do Sul (RS) ao Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). O PIPCP estabelece os procedimentos contábeis patrimoniais (PCP) obrigatórios aos municípios brasileiros, sendo utilizado como base na investigação da percepção de aderência por parte dos municípios gaúchos. Assim, aplicou-se *survey* com base

no PIPCP, com questões sobre os PCP em relação ao conhecimento, importância, aderência e prazos. Foi enviado o questionário a 497 municípios do RS, por meio da plataforma *Google Forms*, ao e-mail dos contadores ou profissionais que trabalham na contabilidade, resultando em 102 participantes. Os achados evidenciam que mais de 70% dos respondentes percebem grau de aderência “muito alto” ou “alto”, destacando-se os grupos de “Investimentos” (87%) e “Obrigações por Competência” (86%). Por outro lado, contas do grupo “Ativo e Passivo Contingente” (64%) e “Intangível” (67%) ainda enfrentam resistência na adoção do PIPCP. Também se observou prazos de aderência sendo respeitados em sua maior parte, mais de 70% aderiram antes do período obrigatório. Esse achado, em relação ao estudo de Ravello et al. (2015), reflete avanço na adesão do regime de competência dos entes públicos municipais do RS. Entretanto, os participantes da pesquisa destacam a necessidade de integração dos sistemas auxiliares com os contábeis. Assim, a pesquisa fomenta a discussão da aderência ao PIPCP por parte dos municípios e evidencia percepção de relevância, pertinência e efetividade de aplicação. Também contribui por explorar a percepção dos contadores sobre o grau de aderência e nível de *disclosure* voluntário e obrigatório dos municípios. Isso auxilia na compreensão das fragilidades atribuídas a cada aspecto dos procedimentos referentes à sua aplicação, propiciando subsídios para que os órgãos de controle desenvolvam estratégias voltadas às necessidades de adoção dos municípios gaúchos, gerando informações comparáveis com outros entes públicos.

Palavras-chave: Aderência. Convergência. Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

Abstract

This study analyzed the perception of accounting professionals regarding the adherence of the municipalities in Rio Grande do Sul (RS) to the Asset Accounting Procedures Implementation Plan (PIPCP). The PIPCP establishes the asset accounting procedures (PCP) mandatory for Brazilian municipalities, being used as a basis for investigating the perception of adherence by municipalities in Rio Grande do Sul. Thus, a survey based on the PIPCP was applied, with questions about the PCP in relation to knowledge, importance, adherence and deadlines. The questionnaire was sent to 497 municipalities in RS, through the Google Forms platform, to the email of accountants or professionals who work in accounting, resulting in 102 participants. The findings show that more than 70% of respondents perceive a “very high” or “high” level of adherence, highlighting the groups of “Investments” (87%) and “Obligations due to Competence” (86%). On the other hand, accounts in the “Contingent Assets and Liabilities” (64%) and “Intangible” (67%) groups still face resistance in adopting the PIPCP. It was also observed that adherence deadlines were mostly respected, more than 70% joined before the mandatory period. This finding, in relation to the study by Ravello et al. (2015), reflects progress in adherence to the accrual regime of municipal public entities in RS. However, research participants highlight the need to integrate auxiliary systems with accounting systems. Thus, the research encourages the discussion of adherence to the PIPCP by municipalities and highlights the perception of relevance, pertinence and effectiveness of application. It also contributes by exploring the perception of accountants about the degree of adherence and level of voluntary and mandatory disclosure in municipalities. This helps in understanding the weaknesses attributed to each aspect of the procedures relating to its application, providing support for control bodies to develop strategies aimed at the adoption needs of municipalities in Rio Grande do Sul, generating information comparable to other public entities.

Keywords: Adherence. Convergence. Equity Accounting Procedures. Plan For The Implementation Of Equity Accounting Procedures.

1 Introdução

A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – sigla em inglês) implicou diversos desafios à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), especialmente a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial (Nascimento et al., 2015). Com isso, a CASP, além de realizar os controles orçamentários, passou incluir os controles patrimoniais em busca do resgate de seu objeto como ciência, que é o patrimônio público, por meio do registro, mensuração, evidenciação da execução orçamentária e dos atos e fatos que alteram a fazenda pública (Silva & Sanches, 2020).

A Portaria nº 184 de 2008 define a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão central para desenvolver ações a convergência às Normas Internacionais publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), sendo às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (Brasil, 2008). A STN aprovou em 2008 o primeiro Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que rege a implantação das NBC TSP. Em 2009, a STN instruiu e publicou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) em prol da consolidação das contas públicas, devendo ser adotado por todos os entes públicos.

Posteriormente, a Portaria nº 634/13 define normas e procedimentos contábeis a serem seguidos para convergência e consolidação das contas públicas (Brasil, 2013a). A STN, como órgão regulador, acompanha o avanço do processo de convergência por meio da troca de informações com os representantes da gestão contábil dos entes e estabelece prazos-máximos da implantação dos procedimentos contábeis (Brasil, 2013). Em 2015, a Portaria nº 548/15 instituiu o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), que contempla o cronograma de aderência aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) e as estratégias para alcançá-los, pela 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 aos padrões contábeis internacionais. No entanto, os municípios encontraram dificuldades com as mudanças da CASP, devido à falta de apuração de informações patrimoniais para adaptação aos novos procedimentos (Jacob & Santos, 2015).

Na visão dos prefeitos do Brasil, além de falta de engajamento dos servidores públicos, há carência de recursos para investimento, ou seja, os municípios não dispõem de orçamento público para realizar a efetiva convergência às normas internacionais (Freitas, 2019). Tal falta de engajamento pode ser um dos motivos da aderência parcial, mesmo a adoção integral da normativa visando proporcionar melhor controle, gestão e evidenciação do patrimônio, o que permitiria gestores e contadores públicos serem eficientes na aplicação dos escassos recursos para investimentos (Wang & Miraj, 2018).

No estado do Rio Grande do Sul (RS), do total de 497 municípios, 332 (66,8%) possuem menos de 10 mil habitantes (IBGE, 2010), e um estudo de Soares e Parcianello (2018) identificou falta de controle patrimonial, de estrutura adequada, e de sistemas contábeis com os devidos controles e integrações na implantação de sistemas de custos. Ainda não há um software único para uso em todas as áreas da contabilidade pública. Com isso, o modelo predominante em muitas prefeituras é o da terceirização, no qual são contratadas empresas especializadas para lidar com os processos contábeis (Bilhim et al., 2022).

Essa falta de unificação dos softwares na contabilidade pública pode resultar em desafios e dificuldades para garantir a coerência, eficiência e transparência dos registros contábeis. A dependência de empresas terceirizadas pode gerar altos custos para as Prefeituras, além de dificultar a comunicação e troca de informações entre as partes

envolvidas (Azevedo et al., 2020). Assim, a aplicação dos PCP recomendados pelo PIPCP também pode não ser realizada da forma devida, ocorrendo uma harmonização contábil de direito e não de fato (Carmo et al., 2011). Estudos anteriores apontam que a maioria dos municípios da região Centro-Serra do estado do RS não está efetuando os PCP em sua totalidade, mesmo que os profissionais reconheçam a importância da adoção (Ravanello et al., 2015). Na microrregião de Chapecó, estado de Santa Catarina, os procedimentos contábeis majoritariamente estão em conformidade com a legislação vigente (Galante et al., 2016).

Dessa forma, há considerável busca por aderência às normas aplicadas ao setor público pelos municípios brasileiros (Galante et al., 2016), porém é baixa a adoção dos procedimentos contábeis pelos municípios gaúchos (Ravanello et al., 2015) e a percepção dos benefícios que a adoção do PIPCP proporciona aos entes públicos (Wang & Miraj, 2018). Isso torna os municípios gaúchos atraente de investigação, a fim de compreender se houve avanço, após publicação da Portaria nº 548 de 2015, que estabelece o cronograma de aderência aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) nos entes públicos (Brasil, 2015). Além disso, dados do FIRJAN (2021) indicam que, duas em cada três prefeituras gaúchas apresentam boa ou excelente gestão, fazendo com que o Rio Grande do Sul possa ser destaque frente à média nacional, implicando possível aumento da preocupação com as normas contábeis, após 2015.

Outro fato que torna o Rio Grande do Sul destaque frente aos demais Estados é a comunicação e troca de informação direta do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) com as câmaras e prefeituras municipais se atentando as dúvidas e reduções de infrações (TCE-RS, 2022; 2022a). Ainda, dados divulgados pelo Tesouro Nacional (2022), sinalizam os municípios gaúchos sendo destaques em *ranking* de informações fiscais e contábeis. Dos 365 municípios brasileiros que alcançaram as melhores pontuações em termos de informações contábeis e fiscais, 117 (32% do total) são do Rio Grande do Sul.

A prerrogativa de aderência aos PCP se faz relevante para a contabilidade dos municípios e seu processo decisório, porém estudos empíricos anteriores não denotaram uso total. Compreender os procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos no PIPCP e adotados pelos municípios, quanto à percepção de seus contadores a respeito da relevância de cada procedimento, pode elucidar os potenciais indícios da não adoção de fato (Carmo et al., 2011, Marques et al., 2020; Ravanello et al., 2015). Isso contribui como instrumento de controle social do comportamento dos agentes públicos (Machado et al., 2022) sobre os resultados já alcançados, e como eles podem intensificar esforços visando ampliar os níveis de convergência (Brasil, 2008). Neste contexto, questiona-se: *Qual a percepção dos profissionais da contabilidade quanto à aderência dos municípios do Rio Grande do Sul (RS) ao Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)?* Assim, o objetivo deste estudo é analisar a percepção dos profissionais da contabilidade quanto à aderência dos municípios do Rio Grande do Sul (RS) aos procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos no PIPCP.

Por meio de questionário com resposta de 102 contadores ou profissionais dos municípios do Rio Grande do Sul (RS) a respeito dos seus conhecimentos do PIPCP; da importância dos itens do PIPCP; da aderência aos PCP; da integração entre os sistemas e a Contabilidade; e dos prazos de adoção dos PCP, denotou-se percepção da maioria dos respondentes de alto grau de aderência para contas de investimentos e obrigações de competência e resistência na adoção de alguns procedimentos do PIPCP. Outro aspecto ressaltado pelos respondentes é a necessidade de maior integração dos sistemas auxiliares com os contábeis, fato que pode estar apoiando a aderência às normas ainda não ser de fato.

Tendo em vista a convergência às normas contábeis internacionais ser tendência global, que busca aumentar a transparência e comparabilidade das informações financeiras, a compreensão de como entes federativos da organização político-administrativa do Brasil (especificamente os municípios do RS, no caso desta pesquisa) estão se adaptando as normas

se mostra essencial para garantir qualidade e eficácia da contabilidade no setor público. Além disso, os profissionais da contabilidade desempenham papel crucial na implementação eficaz das normas contábeis. Logo, entender como esses profissionais veem a aderência às normas é fundamental para avaliar os desafios e as oportunidades associados a esse processo.

Sendo assim, os resultados da pesquisa contribuem para fomento da discussão a respeito da aderência aos procedimentos contábeis estabelecidos no PIPCP por parte dos municípios, evidenciando a percepção de relevância dos contadores responsáveis, bem como a efetividade de aplicação, o que denota o desempenho dos entes públicos municipais e pode estimular os agentes interessados a evoluírem na adoção completa do processo contábil e não apenas de uma parte. Ainda, ao se explorar a percepção dos contadores, grau de aderência e o nível de *disclosure* voluntário e obrigatório dos municípios, avança-se Ravello et al. (2015).

Além disso, a pesquisa, ao investigar a percepção dos respondentes quanto à aderência aos procedimentos contábeis patrimoniais, oportuniza a identificação do avanço da adesão do regime de competência pelos municípios gaúchos. O regime de competência é considerado o mais adequado para refletir de forma precisa o desempenho econômico de uma entidade no resultado do exercício (Cruvinel & Lima, 2011) e no setor público contribui para os gestores analisarem o desempenho dos municípios, que por muitas vezes desempenham suas atividades com recursos escassos. Dessa forma, permite aos gestores e à sociedade avaliarem a capacidade da gestão pública de reduzir os gastos relacionados à manutenção das atividades, controlar o endividamento público, aumentar os investimentos em ativos permanentes e garantir a conservação e o crescimento eficaz do patrimônio público (Söthe & Scarpin, 2011).

Os achados também contribuem para sinalizar as fragilidades atribuídas a cada aspecto dos procedimentos por parte da sua aplicação, aos órgãos de controle, como o Tribunal de Contas Estadual e as controladorias municipais. Com isso, esses entes públicos podem identificar pontos sensíveis ou dificuldades que mereçam mais atenção dos profissionais e dos municípios, como por exemplo, a falta de capacitação técnica, recursos e sistemas apropriados. Após quatro anos de vigência do PIPCP, trata-se de um momento oportuno para analisar a percepção de aderência e identificar eventuais itens deficientes e auxiliar os pesquisadores entenderem sobre o contexto e avanço da contabilidade pública nos municípios.

2 Fundamentação Teórica

Nos últimos anos, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) passou por diversas mudanças e dentre elas o surgimento das IPAS, editadas pelo IFAC, foi o marco principal para o resgate do controle patrimonial (Chan, 2003). As IPAS são normas contábeis baseadas no regime de competência que normatizam os registros contábeis e, com isso, aumentam a qualidade dos relatórios contábeis do setor público, bem como contribuem para a harmonização em vários países (Calado & Teixeira, 2016).

No Brasil, as entidades públicas, por diversos anos, mantiveram o enfoque orçamentário e financeiro, deixando de realizar os devidos controles contábeis patrimoniais. Na busca de mudar esse enfoque, a STN vem tomando providências para que a CASP expanda seus controles orçamentários e passe a executar, também, o controle patrimonial por meio da realização do processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio público (Nascimento et al., 2015).

A realização do processo contábil é um desafio antigo a CASP e tem se desenvolvido ao longo dos anos com a adoção do regime de competência, que visa tornar a contabilidade pública mais próxima da do setor privado, de modo a se ter, além do controle orçamentário, também o patrimonial, o qual melhora a gestão dos recursos públicos (Carlin, 2005; Wynne, 2007). No cenário global, essa aproximação é vista como um ponto importante da agenda do *New Public Management* – traduzindo para o português como Nova Gestão Pública (Hyndman & Connolly, 2011). A adoção do regime de competência da CASP proporciona superior

realocação dos fluxos de caixa – entrada e saída de recursos em certo período (Borges et al., 2010), sendo capaz de fornecer informações precisas aos gestores, o que torna o processo de tomada de decisão no setor público mais eficiente e eficaz (Hyndman & Connolly, 2011).

A inclusão do enfoque da CASP para o patrimônio público e a transparência das informações contribui para indução de controles. Isso ocorre em virtude da necessidade de convergência das normas internacionais do IFAC, sendo o CFC responsável pela edição das normas contábeis e a STN pela regulamentação e análise de adequação, assumindo o papel de órgãos responsáveis por esse processo no Brasil. Em 2008, 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-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Brasil, 2008).

Na sequência, a STN publicou o MCASP e o PCASP, sendo o MCASP um manual com as diretrizes a serem seguidas pelos entes da federação para realização de registro, mensuração e evidenciação dos fatos econômicos ocorridos (STN, 2021). O PCASP busca a consolidação das contas públicas em vista a comparabilidade, por meio da utilização de um plano de contas único. Ademais, ambos são semelhantes e favoráveis à convergência e consolidação das contas públicas. Dando seguimento ao processo de convergência da CASP aos padrões internacionais, a STN na Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015 editou o Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) para os municípios.

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, em prol da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, o que remete à convergência de fato e de direito. A convergência de fato está intrínseca a aplicabilidade por parte dos entes aos procedimentos indicados internacionalmente, e a de direito está associada à inclusão da legislação nos conteúdos das normas internacionais (Costa et al., 2012).

O processo de harmonização com os padrões internacionais de contabilidade busca unificar informações contábeis globalmente e aumentar a comparabilidade (Brasil, 2008). A adesão a padrões auxilia entidades públicas na gestão de recursos, na tomada de decisões, na melhoria da transparência e responsabilidade (Wang & Miraj, 2018). Portanto, a reforma contábil se tornou necessária para aprimorar o controle das contas públicas, a transparência, a eficiência e a eficácia na alocação de recursos para a sociedade (Ribeiro, 2014).

No entanto, no âmbito municipal, há dificuldades quanto à falta de integração nos sistemas, pessoas e capacidade técnica (Soares & Parcianello, 2018), podendo não ocorrer à convergência de fato, somente a de direito, ou seja, os municípios não realizarem a aplicação dos PCP e se atentarem apenas aos controles e registros orçamentários (Carmo et al., 2011).

O art. 13 da Portaria nº 634/13, destaca que a implantação dos PCP deve ser de forma gradativa e por meio de ato normativo oriundo da STN (Brasil, 2015), a qual emitiu a Portaria nº 548, em setembro de 2015. Os PCP estabelecidos pelo PIPCP estão demonstrados na Tabela 1, com seus respectivos prazos-máximos de adoção.

Tabela 1
PCP conforme PIPCP

Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação)	Prazos-Máximo Municípios <u>com mais</u> de 50 mil habitantes	Prazos-Máximo Municípios <u>com menos</u> de 50 mil habitantes
Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Desde a publicação do PIPCP	Desde a publicação do PIPCP
Provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Desde a publicação do PIPCP	Desde a 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 respetivos 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 Brasil (2015).

Nesse contexto, pesquisas sob as perspectivas do entendimento, análise e monitoramento do processo de convergência se fazem necessárias. Estudos como os de Morás e Klann (2018) e Ravello et al. (2015) destacam a importância da formação profissional e da qualificação dos contadores na compreensão e adoção das normas contábeis. Morás e Klann (2018) examinaram a relação das características dos contadores públicos e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPs), contendo a percepção de profissionais de municípios de Santa Catarina, totalizando 46 respondentes a um questionário. Os resultados indicaram a maioria dos municípios adotando as NBC TSPs em 2014 e, segundo a percepção dos contadores, tanto a formação profissional quanto o nível de escolaridade, desempenham papel relevante no entendimento do processo de convergência das normas contábeis. Isso destaca a importância da educação e da qualificação dos contadores na adaptação às mudanças normativas e na promoção de boas práticas contábeis no setor público. Ainda, responsabilidade pela escrita contábil e número de entidades a cargo do contador pode influenciar positivamente a aplicação eficaz das NBC TSPs no âmbito público, de modo a facilitar ou criar resistências ao processo de adoção das normas contábeis.

Ravello et al. (2015) verificaram que a maior parte dos profissionais contábeis têm conhecimento das normas e como principais alterações está o enfoque patrimonial dado à contabilidade. Entretanto, a maioria realiza os PCP, mesmo reconhecendo a importância da adoção dos novos procedimentos e destacam precariedade dos sistemas informatizados e do fluxo de informações dos setores que geram informações para a contabilidade, o que dificulta a aplicação das novas normas. Rosa et al. (2015) salientam que a facilitação da implementação de um novo sistema ou legislação na administração pública ocorre quando há percepção de utilidade para a gestão e busca da eficiência do gasto público.

Sasso et al. (2023) concordam com a influência de fatores como o parecer prévio de órgãos de controle externo e da população na implementação das normas. Isso porque os autores não indicaram uma relação estatisticamente significativa entre a conformidade contábil e a implementação dos PCP, mas identificaram que o parecer prévio de órgãos de controle externo, a população, o índice de governança de tecnologia da informação e as despesas na função Administração têm influência na implementação.

Marques et al. (2020) desempenharam papel relevante no enriquecimento das discussões e na promoção da reflexão a respeito do processo de amadurecimento necessário para que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) possa satisfazer as demandas dos diversos *stakeholders*. Conduziram análise da percepção de uma amostra de 168 contadores públicos de diferentes esferas governamentais no Brasil em relação à adoção das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Essa pesquisa evidenciou necessidade de efetuar modificações nas estruturas e práticas organizacionais, destacou a importância da sensibilização da alta administração e do aprimoramento da competência técnico-profissional na contabilidade e na auditoria interna dos órgãos públicos, com o objetivo de atender aos requisitos da convergência normativa. Essas conclusões apontam para a relevância de um esforço conjunto visando à adaptação e ao aprimoramento dos processos contábeis no setor público, a fim de atender às exigências das NBC TSPs.

Além disso, Sasso e Varela (2020) e Kartiko et al. (2018) concordam com a relevância da colaboração entre pesquisadores e profissionais na abordagem dos desafios da contabilidade no setor público. Uma revisão de literatura realizada por Sasso e Varela (2020) investigou as características das pesquisas sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil, revelando haver oportunidades de pesquisa relacionadas à CASP, abrangendo uma variedade de métodos, técnicas, teorias e temas. Essas pesquisas têm, em grande parte, contribuído para a implementação das mudanças contábeis resultantes da convergência às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). O estudo enfatiza a importância da colaboração entre pesquisadores e profissionais para abordar eficazmente os desafios da contabilidade no setor público, dada a sua complexidade.

Já Kartiko et al. (2018) identificaram que: a utilização de políticas baseadas no regime de competência é mais representativa do que outras medidas em relação a um bom e adequado modelo de medição; o uso das IPSAS corrobora a transparência fiscal; e há alto nível de implantação das IPAS e evidências que os governos centrais dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) estão no caminho certo para internalizar a transparência fiscal por meio de políticas contábeis baseadas no regime de competência. Carlin (2005) e Wynne (2007) destacam que a principal razão para a adoção do regime de competência no setor público é a promoção da capacidade mais uniforme de comparar as dimensões financeiras das organizações do setor público, resultando em maior eficiência de gestão e não necessariamente maior transparência das informações.

Diversos estudos têm abordado a questão da convergência às normas contábeis internacionais no contexto do setor público brasileiro. No entanto, essas pesquisas revelam divergências em relação a alguns aspectos-chave desse processo, conforme destacado por diferentes autores. Uma das divergências notáveis surge em relação à implementação das IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público) e sua influência na manutenção das políticas contábeis em governos locais do Brasil. Enquanto Azevedo et al. (2020a) indicam que a substituição dos Sistemas de Informação de Gestão Financeira (FMIS) pode ter um impacto negativo na retenção das políticas contábeis, outros estudos não especificam essa relação. Essa divergência sugere que a substituição de sistemas pode ser uma questão complexa e controversa.

Outra área de divergência diz respeito ao estágio atual do processo de adoção das IPSAS no Brasil. Lima e Lima (2019) apontam que o processo está em estágio inicial, e a

reforma requer maior colaboração entre os envolvidos. Essa visão contrasta com estudos que destacam a importância da convergência e seu impacto positivo, indicando que a reforma em nível avançado. Cabello et al. (2019) também apresentam resultados que divergem em relação à conformidade com as normas contábeis internacionais. Eles observaram que unidades com recursos limitados e mais endividadas têm níveis de conformidade abaixo da média, o que não é abordado em outros estudos. Essa divergência sugere que o impacto da conformidade pode variar substancialmente entre diferentes tipos de entidades governamentais.

Por isso, a preparação dos servidores públicos para a adoção das novas normas contábeis se mostra como fator relevante no processo de aderência a essas normas. Melo et al. (2014) apontam que os servidores públicos estavam desatualizados e percebiam a falta de empenho dos órgãos públicos na capacitação para a aplicação das novas regras. Isso difere de estudos que enfatizam a importância da qualificação dos contadores e sua prontidão para a convergência. Por outro lado, Piccoli e Klann (2015) investigaram a percepção dos contadores públicos na Associação de Municípios do Meio Oeste (AMMOC) em Santa Catarina em relação às NBC TSPs, com foco em sistemas de informação, atualização profissional e mudança cultural operacional. Os resultados indicaram que os profissionais consideravam os sistemas de informações adequados às mudanças na Contabilidade Pública, afirmavam ter amplo conhecimento das NBC TSPs e viam o processo de mudança como uma valorização do contador público, com maior responsabilidade no setor público.

Outro aspecto que deve ser considerado na análise do processo decisório dos gestores públicos corresponde ao possível comportamento oportunista deles, especialmente em ciclos eleitorais. Costa & Leão (2021) destacam a discricionariedade existente nos normativos nesses períodos, sugerindo que os gestores podem cumprir as normas contábeis internacionais apenas durante as eleições. Além disso, Gonçalves et al. (2017) apontam que, nesses momentos, os gestores tendem a aumentar os investimentos em infraestrutura, que são mais perceptíveis, enquanto deixam de registrar os ativos intangíveis (Stradioto et al., 2020). Isso, por sua vez, prejudica a evidenciação da real situação patrimonial dos entes públicos. Andrade et al. (2019) realizaram análise específica sobre a adoção do registro da depreciação e a transição do regime de caixa para o regime de competência por entes subnacionais brasileiros. Embora tenham observado que os entes estão fazendo esforços nesse sentido, a prática ainda é incipiente, refletindo desafios em implementar as novas práticas contábeis.

Cruvinel e Lima (2011) analisaram a adoção do regime contábil de competência pelo setor público brasileiro, com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPs) concluindo que a adoção do regime de competência integral na Contabilidade Pública brasileira possibilita o registro adequado de informações anteriormente não consideradas nas demonstrações contábeis do período correspondente. No entanto, devido ao regime misto estabelecido pela Lei Complementar nº 4.320/64, as entidades públicas podem enfrentar desafios ao implementar o regime de competência.

Estudo do FIRJAN (2021) permite observar que cerca de duas em cada três prefeituras no estado do Rio Grande do Sul demonstram um nível de gestão considerado bom ou excelente. Ainda, o Rio Grande do Sul foi destaque no *ranking* de informações contábeis e fiscais pelo Tesouro Nacional (2022). Esses resultados positivos destacam o estado gaúcho em comparação com a média nacional, o que, por sua vez, pode impulsionar uma crescente atenção e preocupação com as normas contábeis a partir de 2015. Essa melhoria na gestão pública em nível local pode levar as autoridades e gestores a buscarem maior conformidade com as práticas contábeis e financeiras, refletindo crescente comprometimento com a transparência e a eficiência na administração dos recursos públicos.

Portanto, é evidente que a investigação relacionada ao processo de convergência às normas contábeis internacionais abrange várias perspectivas. No entanto, uma lacuna de pesquisa notável se refere à abordagem da percepção de gestores e profissionais contábeis

envolvidos com procedimentos contábeis patrimoniais nos municípios gaúchos, conforme ressaltado pelos estudos anteriores.

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa teve como objetivo analisar a percepção dos profissionais da contabilidade quanto a aderência dos municípios do Rio Grande do Sul (RS) aos procedimentos contábeis patrimoniais do PIPCP. Para isso, foram verificados os PCP contemplados no PIPCP e os critérios para reconhecimento, mensuração e evidenciação dos itens, bem como os que possuem prazo de início até 2023 (Tabela 1). O convite para participar foi enviado a população de 497 municípios do estado Rio Grande do Sul (RS), no e-mail dos contadores ou profissionais que trabalham na contabilidade coletados nos portais de cada município, bem como feito contato por telefone para reforçar a importância e a necessidade de respostas, no período de 15 de setembro a 22 de outubro de 2019, obtendo 102 respostas (20,52%).

O questionário foi elaborado na ferramenta *Google Forms*, com perguntas objetivas, segregadas em seis blocos: i) identificação dos respondentes; ii) conhecimento do PIPCP; iii) importância dos itens do PIPCP; iv) aderência aos PCP; v) integração entre os sistemas e a Contabilidade; e vi) prazos de adoção dos PCP. No bloco iv) aderência aos PCP, foram realizados questionamentos por grupo contábil: investimentos, obrigações por competência, créditos a receber, estoques, imobilizado, intangível e ativos e passivos contingentes. Por exemplo, no Imobilizado indagou-se os seguintes itens: registro do imobilizado, da depreciação dos bens do imobilizado, inventário anual, dentre outros questionamentos. Dessa forma, na análise dos resultados (Tabela 9) a percepção de aderência foi evidenciada considerando a média dos itens PIPCP para cada grupo contábil.

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, todos com ampla experiência na área pública. Com o intuito de mensurar o grau de aderência dos municípios aos PCP, elaborou-se o índice de aderência, conforme a Tabela 2.

Tabela 2
Índice de aderência ao PIPCP

Peso	Índice de Aderência	Explicação – Percepção do Respondente
-	Não se aplica	O procedimento contábil patrimonial não se aplica ao seu município.
0	Desconhece	Não tem conhecimento do procedimento contábil patrimonial questionado.
0	Não Adere	O município não adere a tal procedimento contábil.
1	Adere Parcialmente	O município realiza parcialmente tal procedimento, por exemplo, reconhece e mensura e não evidencia algum procedimento contábil.
2	Adere Totalmente	O município adere integralmente a tal procedimento contábil patrimonial.

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

Na Tabela 2 têm-se cinco possíveis respostas, com seus respectivos pesos. Os itens “Desconhece” e “Não Adere” possuem nota 0 (zero), sendo respectivamente referentes ao desconhecimento do procedimento contábil ou o município não adere.

Para o cálculo da aderência dos municípios aos procedimentos contábeis, seguiu-se Dias (2006), Carvalho e Siqueira (2007) e Machado et al. (2016), moldando os seus métodos para o cálculo de aderência ao PIPCP, conforme evidenciado na Equação 1.

$$ADG = [(AD*2) + (ADP*1)] / [(TTL*2) - (NAP*2)] \quad (1)$$

Em que: *ADG* = Aderência Geral; *AD* = Número de respostas como “adere”, em cada procedimento contábil multiplicado pela nota estipulada na Tabela 2; *ADP* = Número de respostas como “adere parcialmente”; *TTL* = Número de afirmações realizadas pelo respondente multiplicada pela nota máxima; e *NAP* = Número de respostas obtidas como

“Não se Aplica”. Assim, visando definir os graus de aderência, devido à curtose e o desvio padrão serem altos, optou-se, pela análise em percentis, conforme a Tabela 3.

Tabela 3
Graus de Aderência por Municípios

Percentis	Grau de Aderência	Percentual de Aderência
0,1	Muito Baixo	00% - 40%
0,3	Baixo	41% - 52%
0,5	Médio	53% - 62%
0,7	Alto	63% - 74%
0,9	Muito Alto	75% - 100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Quanto ao perfil dos respondentes da pesquisa, com base na identificação dos participantes da pesquisa e nos dados Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010), dados tabulados, mas não tabelados, verificou-se que 85,3% dos respondentes atuam em municípios com menos de 50 mil habitantes e apenas 13,7% em municípios com número acima disso. Também se observou que 52% dos participantes são homens e 48% mulheres.

A Tabela 4 apresenta o perfil dos respondentes da pesquisa, denotando sua faixa etária, nível de escolaridade, cargo, e tempo no cargo.

Tabela 4
Perfil dos Respondentes

		Frequência Absoluta	Percentual
Faixa Etária	de 21 a 30 anos	12	11,80%
	de 31 a 40 anos	33	32,40%
	de 41 a 50 anos	33	32,40%
	acima de 51 anos	24	23,50%
Nível de Escolaridade	Pós-Graduação	51	50,00%
	Superior Completo	41	40,20%
	Mestrado	5	4,90%
	Superior Incompleto	3	2,94%
Cargo	Técnico	2	1,96%
	Contador	71	69,61%
	Controle Interno	21	20,59%
	Técnico Contábil	5	4,90%
	Assistente Contábil	3	2,94%
Tempo no Cargo	Analista Contábil	2	1,96%
	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%

Nota.: N = 102, em que N corresponde a quantidade de respondentes.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Com relação à faixa etária, a maioria possui de 31 a 50 anos (64,8%), mas também se observa a presença de jovens recém-formados com 21 a 30 anos (11,76%). Demais respondentes possuem mais de 51 anos (23,53%). Quanto ao nível de escolaridade, a maior parte possui Pós-Graduação e Superior Completo (90,20%), seguido de Mestrado (4,90%); Superior Incompleto (2,94%); e Curso Técnico (1,96%).

A maioria dos respondentes atua no cargo de contador (69,61%) e a minoria nos cargos de controle interno (20,59%), técnico contábil (4,90%), assistente contábil (2,94%) e analista contábil (1,96%). Por fim, 70,59% dos respondentes atuam há mais de cinco anos no cargo; 18,63% de três a quatro anos; 8,82% de um a dois anos e 1,96% atuam a menos de um ano. No geral, os respondentes atuam há pelo menos um ano no município e no cargo

informado, o que suporta os vieses mínimos em suas respostas em relação aos questionamentos sobre o entendimento dos PIPCP.

4 Análise dos Dados

Nesta seção serão analisados os dados obtidos por meio do questionário aplicado aos municípios do Rio Grande do Sul, especificamente as Prefeituras Municipais.

4.1 Conhecimento dos Respondentes aos PCP

Buscando analisar o conhecimento dos profissionais acerca do reconhecimento, da mensuração e da evidenciação dos PCP estabelecidos no PIPCP, questionou-se aos respondentes em escala *Likert* de 5 pontos, considerando: 1 – “desconhece totalmente” até 5 – “conhece totalmente”, conforme a Tabela 5.

Tabela 5
Conhecimento dos participantes aos PCP

Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	Média	Desvio Padrão	Variância
Bens móveis e imóveis.	4,25	0,78	0,88
Obrigações por competência com empregados (13º 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: dados da pesquisa (2019).

Com base na Tabela 5, a percepção de conhecimento dos profissionais sobre 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). Na análise do desvio padrão amostral, os itens com maiores prazos para aderências, são estoques, previsão atuarial, contabilização de intangíveis, investimentos e amortização.

O processo contábil e as normas internacionais são estruturados em critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação (STN, 2021). Assim, com base na média de percepção, próximas de 4, pode-se inferir, de forma geral, que os contadores dos municípios respondentes entendem conhecer os PCP, corroborando os estudos de Andrade et al. (2019), Piccoli e Klann (2015) e Ravello et al. (2015) e contrário ao estudo de Melo et al. (2014) na qual demonstrou profissionais desatualizados e falta de empenho.

Procurando identificar a percepção dos respondes quanto às mudanças que o PIPCP trazem aos seus municípios, foi questionado em Escala *Likert* de 5 pontos, sendo: 1 – “irrelevante” e 5 – “muito importante”, conforme exposto na Tabela 6.

Tabela 6**Importância, segundo os participantes da pesquisa, às mudanças introduzidas pelo PIPCP**

Item Questionado	Média	Desvio Padrão	Variância
Integração entre os sistemas	4,58	0,82	0,67
A necessidade de engajamento dos funcionários	4,5	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	4,1	0,86	0,75
As mudanças introduzidas na contabilidade pelo PIPCP para o município	4,08	0,92	0,85

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Dentre os itens indagados na Tabela 6, integração entre os sistemas obteve maior média (4,58) seguido da necessidade de engajamento dos funcionários (4,50) e dos próprios PCP estabelecidos no PIPCP (4,27). Quando se considera o item “muito importante” (tabulado, mas não tabelado) o *ranking* às mudanças introduzidas pelo PIPCP é: i) integração entre os sistemas (73,08%); ii) necessidade de engajamento dos funcionários (68,27%); e os próprios PCP estabelecidos no PIPCP (46,15%). Os prazos escalonados e as mudanças na contabilidade receberam “importante”, com percepção de 46,15% e 39,42%, respectivamente.

Quanto à importância das mudanças introduzidas pelo PIPCP, a maioria dos respondentes (4,58) indicou necessidade de integração entre os sistemas e a contabilidade. A Tabela 7 sintetiza os resultados obtidos quanto à percepção dos respondentes sobre os sistemas que possuem integração com a contabilidade. Os sistemas listados na Tabela 7 são os principais sistemas que devem ter integração com a Contabilidade, sendo o de arrecadação responsável pela integração das receitas, o do patrimônio pelos itens que são adquiridos pelas entidades e precisam ter seus reflexos contábeis, o de contas a pagar pela necessidade de identificação de todas as obrigações e o das Estatais para integrar todos os atos e fatos dessas empresas que possuem investimento, muitas vezes de 100%, em entes públicos.

Tabela 7**Integração entre os sistemas e a contabilidade dos municípios**

Sistema	Integra		Não Integra	
	Quantidade	Frequência	Quantidade	Frequência
Arrecadação	97	95,10%	05	04,90%
Patrimônio	05	04,90%	97	95,10%
Contas a pagar	02	01,96%	100	98,04%
Estatais	03	02,94%	99	97,06%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Com base na Tabela 7, compreende-se que em grande parcela da amostra não existe integração entre o sistema contábil e os auxiliares, exceto do sistema de arrecadação (95,10%). Esse achado implica necessidade de investimento em sistemas que realizem a integração com a contabilidade para facilitar o acesso às informações. A baixa presença de sistemas informatizados também foi revelada em Ravanello et al. (2015). Com isso, é possível inferir que os municípios do RS ainda possuem elevado pensamento em registro de orçamento e finanças, com poucos dados patrimoniais informatizados, o que poderia vir aperfeiçoar a o fluxo de informações na gestão municipal.

Os sistemas contábeis do setor público, assim como no setor privado, auxiliam na otimização de processos, facilitando a contabilização e o controle dos atos e fatos (Rosa et al., 2015). O PIPCP sinaliza que, para os entes públicos aderirem aos PCP, há necessidade de integração entre o sistema contábil e os demais sistemas de arrecadação – patrimônio, contas a pagar e das estatais. Isso reforça a compreensão de que os municípios analisados perceberem baixo nível de aderência a este item do PIPCP.

4.2 Análise da Percepção de Aderência dos Municípios aos PCP

Essa seção analisa a percepção de aderência dos profissionais contábeis dos municípios do RS aos PCP estabelecidos no PIPCP. Por meio da Tabela 2 (grau de adoção), elaborou-se a Tabela 8 que sintetiza a distribuição de percepção de adesão nos municípios.

Tabela 8
Graus de Aderência e número de municípios.

Grau de Aderência	Percentual Médio	Número de Municípios (N)	Frequência
Muito Alto	87%	54	53%
Alto	68%	18	18%
Médio	58%	18	18%
Baixo	47%	07	07%
Muito Baixo	33%	05	05%

Nota.: Percentual médio corresponde a média dentro do grupo de municípios que responderam a cada grau. N = 102, em que N corresponde a quantidade de respondentes.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Constata-se na Tabela 8 que, em média (71%), os municípios percebem grau considerado “Muito Alto” e “Alto” de aderência aos PCP estabelecidos no PIPCP, ressaltando que a maioria dos entes públicos analisados está convergindo para as normas estabelecidas, assim como está ocorrendo em outros estados (Galante et al., 2016; Piccoli & Klann, 2015). Esse avanço vai ao encontro dos dados levantados pelo TCE-RS (2022) e FIRJAN (2021).

Mesmo os resultados evidenciando evolução ao longo do tempo aos municípios gaúchos, quando comparados com os de Ravello et al. (2015), visualiza-se que ainda existe um percentual considerável de municípios com grau de aderência “Médio” a “Muito Baixo” (30%), o que reforça a preocupação dos prefeitos do Brasil sobre a falta de engajamento dos servidores públicos nessa aderência, e com a carência de recursos para investimento em iniciativas para uma convergência de fato (Freitas, 2019). No entanto, o cenário atual demonstra avanço da pesquisa de Melo et al. (2014).

Visando demonstrar em quais grupos contábeis os profissionais consideram menor e maior aderência, elaborou-se a Tabela 9. Ressalta-se que, os respondentes tiveram questionamentos sobre itens individuais em cada um dos grupos contábeis e com base nessas respostas realizou-se uma média para o grupo contábil (%).

Tabela 9
Aderência média dos municípios por grupos contábeis

Grupos Contábeis	Geral	Muito Alto		Alto		Médio		Baixo		Muito Baixo	
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Investimentos	87%	51	94%	16	89%	12	67%	6	79%	5	90%
Obrigações por competência	86%	51	94%	15	85%	14	77%	5	71%	3	58%
Créditos a receber	80%	50	93%	15	82%	12	64%	4	55%	1	20%
Estoques	71%	47	87%	11	63%	10	53%	3	43%	2	35%
Imobilizado	70%	45	83%	12	67%	10	56%	3	42%	1	28%
Intangível	67%	48	88%	9	48%	8	47%	2	29%	2	33%
Ativos e passivos contingentes	64%	41	76%	12	67%	8	43%	3	36%	2	30%

Nota.: N = 102, em que N corresponde a quantidade de respondentes. Assim, por exemplo, no grupo de investimentos 51 percebem grau muito alto de aderência; 16 grau alto; 12 grau médio; 6 grau baixo; 6 grau muito baixo; e 12 (quantidade restante) não possuem investimentos em sua contabilidade.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A Tabela 9 denota que os respondentes dos municípios analisados percebem grau de aderência mais representativo nos grupos contábeis de “Investimentos” (87%), “Obrigações por competência” (86%) e “Créditos a receber” (80%), destacando-se, nestes grupos, o

registro de empréstimos e financiamentos (91%). O resultado de percepção de um alto grau de aderência para as contas de obrigações por competência e créditos a receber refletem evolução da adoção, por parte dos municípios ao regime de competência, assim como em Andrade et al. (2019), Carlin (2005), Cruvinel e Lima (2011), Kartiko et al. (2018) e Wynne (2007) e superação das dificuldades na adoção de tais procedimentos contábeis relatados pela STN em 2013 (Brasil, 2013) e Melo (2014), bem como fortifica o avanço dos registros contábeis nos municípios gaúchos, fato esperado frente dados do TCE-RS (2022).

Em relação ao resultado da representatividade da conta de Investimentos, isso pode estar atrelado aos ciclos eleitorais municipais, pois principalmente em períodos pré-eleitorais e eleitorais, os entes da federação tendem a investir mais em infraestrutura (Gonçalves et al., 2017), possibilitando a intensificação de eventuais comportamentos oportunistas por parte dos gestores locais (Costa & Leão, 2021).

Por outro lado, contas de “Ativos e passivos contingentes” (64%) e “Intangível” (67%) receberam percentuais médio de percepção de aderência em relação aos demais grupos de contas patrimoniais. Isso pode estar associado ao limite dos prazos-máximos estabelecidos no PIPCP (vide Tabela 1), uma vez que essas contas ainda estão com prazos-máximos a vencer. A relação de média aderência desses procedimentos contábeis reflete a realidade levantada pela STN: dificuldades enfrentadas pelos entes na adoção, independente do seu porte ou da maturidade dos sistemas contábeis utilizados para adoção de tais itens (Brasil, 2013). Ainda, os resultados corroboram Stradioto et al. (2020), os quais evidenciaram baixa aderência dos municípios às prerrogativas da norma a respeito da evidenciação dos ativos intangíveis.

Os municípios com grau “muito alto” de aderência, com base na média, também possuem alta aderência a todos os grupos contábeis, pois os percentuais são acima de 75%. Nesses municípios, o 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, destacam-se os grupos contábeis de investimentos (89%), obrigações por competência (85%) e créditos a receber (82%), com médias acima de 80%. Também se notou 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, o registro dos bens móveis e imóveis têm alta aderência (92%) e em contrapartida baixa aderência à evidenciação em nota explicativa da política contábil de depreciação, de reavaliação e de ajuste a valor recuperável (31%). A pesquisa mostra avanço dos registros de imobilizado nos municípios em relação à pesquisa de Galante et al. (2016) e reforça os resultados levantados pelo TCE-RS (2022) e FIRJAN (2021) e avança os resultados de Lima e Lima (2019).

Quanto aos municípios com “médio” grau percebe-se alta aderência aos grupos contábeis das obrigações por competência (77%), dos investimentos (67%) e dos créditos a receber (64%). Nas obrigações por competência, o registro dos empréstimos e financiamentos (86%), novamente, das obrigações com fornecedores (83%) e das obrigações com empregados (78%) possuem alto grau de aderência. Os resultados reforçam a adoção do regime de competência por parte desses municípios e avançam os estudos de Andrade et al. (2019), Carlin (2005), Cruvinel e Lima (2011), Kartiko et al. (2018) e Wynne (2007).

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

registro dos investimentos permanentes (79%).

No que se refere aos municípios com grau “muito baixo” de aderência, identifica-se 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%).

Nesse contexto, identifica-se que os municípios com baixa aderência aos procedimentos contábeis possuem maior adesão aos procedimentos contábeis relacionados a investimentos permanentes e obrigações por competência, e apresentam menor adesão aos aspectos de créditos a receber e imobilizado. Isso pode ocorrer devido os municípios terem menos habitantes e, conseqüentemente menores fluxos de recebimentos de tributos, corroborando Cabello et al. (2019).

4.3 Período de Adoção dos PCP

Com base nos prazos-máximos estabelecidos no PIPCP (Tabela 1), buscou-se verificar o momento de adoção dos procedimentos contábeis. Sendo assim, a Tabela 10 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 10
Procedimentos contábeis e situação de adoção

Item	Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	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 (13º 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 (almoxxarifado).	78,85%	0,00%	0,00%	21,15%	0,00%
Média		71,90%	3,63%	2,88%	14,96%	6,62%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Ao se verificar os prazos máximos para aderência estabelecidos no PIPCP e o de adesão dos municípios, segundo a Tabela 10, 71,90% dos municípios respondentes anteciparam procedimentos contábeis. Destacam-se o nível de aderência ao grupo contábil do ativo intangível e ao grupo dos ativos e passivos contingentes. Isso é um fator positivo, pois são dados que podem afetar o patrimônio público e estão sendo registrados.

O fato de os PCP serem adotados antes dos prazos-máximos estabelecidos pelo PIPCP evidencia alto grau de *disclosure* voluntário por parte dos municípios analisados, mesmo que parcialmente aderente. O registro dos bens móveis e imóveis (95,19%) e créditos a receber

(86,54%) foram os que os municípios respondentes adotaram antes do prazo-máximo. Os itens 4, 5, 6, 8 e 9 já estão sendo antecipados pelos municípios respondentes, demonstrando um avanço na adoção dos PCP. Tal resultado demonstra avanço na adoção dos registros dos PCP, bem como adoção das NBC TSPs, corroborando os estudos Piccoli e Klann (2015) e avançando os resultados de Andrade et al. (2019), Cabello et al. (2019), Carlin (2005) e Cruvinel e Lima (2011). No entanto, os itens 1, 2, 3 e 4, com prazos-máximos já ultrapassados, não estão sendo realizados por alguns municípios. Isso corrobora preocupação de não adoção dos procedimentos contábeis de Cruvinel e Lima (2011) e Melo et al. (2014).

Outro ponto relevante é a antecipação dos municípios na efetivação dos procedimentos contábeis relacionados ao ativo imobilizado. Cerca de 78,82% dos respondentes o realizam, o que difere dos resultados obtidos no estudo de Galante et al. (2016) e corrobora Andrade et al. (2019). Os achados deste estudo podem ser reflexos do período de aplicação da pesquisa, dado que o de Galante et al. (2016) foi realizado em 2016. Portanto, o fato de 25% dos municípios ainda não adotarem os procedimentos contábeis de registro da dívida ativa, que já eram para terem sido efetivados desde a publicação do PIPCP, mostra-se como um fator de preocupação e que merece atenção dos órgãos de controle.

Ainda, outro destaque 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 se aproximando do setor privado em busca do controle patrimonial no setor público, em consonância a Andrade et al. (2019), Carlin (2005), Cruvinel e Lima (2011), Hyndman e Connolly (2011) e Kartiko et al. (2018) e Winny (2007). Essa sistematização permitirá que os municípios possuam melhor controle dos seus recebíveis, gestão de sua liquidez, bem como proporcione maior transparência de sua situação patrimonial, que é um dos enfoques da aderência às normas internacionais de Contabilidade (Wang & Miraj, 2018). Além do mais, é de grande valia, pois possibilitam que, na troca de gestão dos municípios, tenha-se conhecimento as realidades econômicas e financeiras do ente municipal, proporcionado gestão dos recursos e direcionamento de ações, caso necessário.

5 Considerações Finais

O estudo analisou a percepção dos profissionais da contabilidade quanto a 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, realizou-se pesquisa quantitativa, descritiva e *survey*, com questões sobre os procedimentos contábeis no que tange ao conhecimento, importância, aderência e prazos. Obteve-se 102 respostas, sendo a maioria dos respondentes contadores públicos, que atuam em municípios com menos de 50 mil habitantes.

Com base na percepção dos respondentes, observou-se que a maior parte da amostra (70%) demonstra um alto grau de conformidade com as normas contábeis internacionais, especialmente ao analisar as contas relacionadas a Investimentos, Obrigações por competência e Créditos a receber. Esses resultados, quando comparados com a literatura anterior, destacam crescente engajamento dos entes públicos do Rio Grande do Sul na busca pela convergência às normas internacionais, embora ainda não tenha sido totalmente alcançada. Contudo, ainda se faz preocupante o grande número de municípios amostrados que ainda não atingiram um nível satisfatório de aderência (acima da média) em relação aos PIPCP estabelecidos. Isso ressalta a necessidade de iniciativas para preencher essas lacunas e tornar as informações mais comparáveis com as normas internacionais.

Os grupos com menor adesão foram os de Ativos e passivos contingentes e Ativo intangível, bem como a expressão em notas explicativas da política contábil de depreciações,

amortizações, reavaliação e ajustes a valor recuperável. O baixo nível de aderência a alguns itens do PIPCP não significa um cenário ruim, haja vista que os prazos para adesão de tais procedimentos ainda não foram ultrapassados. Portanto, este estudo revela antecipação de alguns municípios na adoção a diversos PCP, com destaque ao registro dos créditos a receber e as obrigações por competência, o que evidencia avanço na aceitação do regime de competência, oportunizando melhor controle e gestão dos recursos públicos.

Ademais, os respondentes possuem conhecimento dos PCP e os veem como uma necessidade, percebendo também que é preciso engajamento dos envolvidos, integração dos sistemas auxiliares de controle com a contabilidade para facilitar a adoção ao PIPCP. No entanto, na maioria dos municípios dos respondentes, somente o sistema de arrecadação possui integração com o sistema contábil. Isso é preocupante, uma vez que esses sistemas facilitam os registros e controles dos bens e obrigações em posse dos entes.

Neste contexto, em termos acadêmicos, 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 sejam eficientes na aplicação dos recursos para investimentos. Além disto, após certo período de vigência do PIPCP (mais de 4 anos), é oportuno o nível de aderência e identificar eventuais itens deficientes. Isso proporciona um panorama do assunto, auxiliando no esclarecimento sobre o contexto e avanço da contabilidade pública nos municípios do estado do Rio Grande do Sul.

O estudo também contribui para evidenciar a percepção de aderência do regime de competência, das práticas contábeis e da importância da contabilidade aos municípios gaúchos, demonstrando que uma gestão financeira e contábil eficiente desempenha papel fundamental na promoção da transparência, na tomada de decisões embasada em dados e na garantia da saúde financeira das administrações locais. Isso, por sua vez, beneficia diretamente a qualidade de vida e os serviços oferecidos à população municipal.

Em termos práticos, contribui para que órgãos de controle, como o Tribunal de Contas Estadual e as Controladorias municipais, identifiquem pontos sensíveis ou dificuldades que mereçam atenção dos profissionais e dos municípios (gestores municipais – prefeitos), como por exemplo, a falta de capacitação técnica, recursos, e sistemas apropriados. Também proporciona conhecimento aos órgãos contábeis reguladores, como a STN, a fim de acompanharem o andamento da implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais estabelecidos pelo PIPCP, o que promove benefícios à sociedade, a qual financia os órgãos públicos, e diagnosticarem se há necessidade de revisar os normativos.

O PIPCP sinaliza que, para os entes públicos aderirem os PCP, há necessidade de integração entre o sistema contábil e os demais sistemas auxiliares. Dessa forma, sugere-se que o Tribunal de Contas do RS ou novos estudos analisem a situação dos sistemas dos municípios, buscando identificar quais as dificuldades existentes que impossibilitam tais integrações. Isso é importante porque, além de auxiliar na adesão plena aos PCP, os sistemas ajudam no melhor controle, na gestão e na evidenciação do patrimônio, podendo fornecer informações mais rápidas aos gestores e que os contadores sejam mais eficientes na aplicação dos recursos para investimento. A pesquisa apresenta limitações, tais como a composição da amostra, que é heterogênea em relação ao tamanho dos municípios, sendo a grande maioria dos respondentes com menos de 50 mil habitantes, o que poderia ensejar menor comparação entre eles. Além disso, trata-se da percepção dos profissionais e não confronta com aderência de fato dos PCP. Por isso, sugere-se estudo comparando a aderência com os demonstrativos contábeis dos municípios. Também se sugere realizar um estudo entre os municípios com mais de 50 mil habitantes em relação aos municípios com número menor que esse.

Referências

- Andrade, M. C., Suzart, M. E. S. & Antonio, J. (2019). Contabilidade aplicada ao Setor Público um estudo sobre o reconhecimento da depreciação na contabilidade dos estados brasileiros. *Administração Pública e Gestão Social*, 11(2).
- Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B. de, Neves, F. R., & Silva, C. M. da. (2020). Deadlines and Software: Disentangling local government accounting gradual reforms in Brazil. *Public Money & Management*, 40(7), 509-518. <https://encurtador.com.br/bnFTV>
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., Aquino, A. C. B. de, & Machado-Martins, T. C. P. (2020^a). Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 207-227. <https://encurtador.com.br/KMPW7>
- Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do Setor Público e Mudanças na Contabilidade Pública. *Revista Contabilidade Gestão e Governança*, 25(esp), 388-397. <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.3012>
- Borges, T. B., Mario, P. C., Cardoso, R. L., & Aquino, A. C. B. (2010). Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, 44(4). <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400006>
- 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. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm.
- 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-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>.
- Brasil. (2013). Secretária do Tesouro Nacional. *Nota Técnica nº 5, de 21 de novembro de 2013*. Dispõe sobre exposição de motivos e considerações da Subsecretaria de Contabilidade Pública da Secretaria do Tesouro Nacional (SUCON/STN) acerca da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013 (publicada no Diário Oficial da União de 21/11/2013), que 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. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8666
- Brasil. (2013a). 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. https://servicos2.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria_stn_634_2013_processo_convergencia.pdf.
- 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. https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/30092015_CPU_Portaria_STN_548-2015_-_PIPCP1.pdf.

- Cabello, O. G., Bilancieri, M. V., & Azevedo, R. R. de. (2019). Conformidade inicial das normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. *Revista Mineira de Contabilidade*, 20(3), 5-17. <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2019v20n3t01>
- Calado, J. E. de S., & Teixeira, A. M. C. (2016). Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(3), 485-503. https://doi.org/10.21714/1984-3925_2016v19n3a8
- Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336.
- 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).
- Chan, J. L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 23(1), 3-9. <http://jameschan.com/papers/Chan2003Assess.pdf>
- Costa, F. M., & Leão, F. H. F. C. (2021). Gerenciamento de resultados e ciclo eleitoral em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 55(3), 697-715. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200112>
- 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] Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 9.
- Cruvinel, D. P. & Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(3), 69-85.
- 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.
- Firjan. Federação das Indústrias do estado do Rio de Janeiro. (2021). *Panorama dos municípios do Rio Grande do Sul e principais desafios*. Encurtador.com.br/cwzIO
- Freitas, K. (2019). *Falta de recursos para investimentos está entre principal queixa de prefeitos*. *GazetaWeb*, matéria online, 31 mar. 2019. <https://gazetaweb.globo.com/porta/especial.php?c=73433>.
- 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.
- Gonçalves, L. G., Funchal, B., & Bezerra, J. E Filho. (2017). A influência dos ciclos políticos nos investimentos públicos em infraestrutura: um estudo nos estados brasileiros no período de 2003 a 2014. *Revista de Administração Pública*, 51(4), 462-481.
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
- IBGE. (2010). Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2010). *Censo Demográfico*. www.ibge.gov.br.
- Jacob, A., & Santos, M. (2015). Plano de contas aplicado ao setor público (PCASP): desafios e benefícios. *Revista Técnica – CNM*, 2015. <https://www.cnm.org.br/biblioteca/exibe/2146>.

- 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>
- Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>
- Lopes, A., & Martins, E. (2007). *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas.
- Machado, L., Nalini, L., & Machado, M. (2022). Lei de Acesso à Informação (LAI) e Comportamento de Agentes Fiscalizadores de um Tribunal de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 17(1), 43-66. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.42410
- 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.
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e161973. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Melo, K. B., Prieto, M. F., & Andrade, M. E. M. C. (2014). Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: Um estudo exploratório no município de Uberlândia - MG. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(2), 21-35. <https://doi.org/10.9771/rcufba.v8i2.8899>
- Morás, V. R., & Klann, R. C. (2018). Percepção dos contadores públicos do estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36). <https://abrir.link/eabQY>
- 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.
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A Percepção dos Contadores Públicos em Relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. *Revista do Serviço Público*, 66(3), 425-448. <https://doi.org/10.21874/rsp.v66i3.410>
- 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.
- Silva, T.A., & Sanches, S. L. R. (2020). Orçamento ou Patrimônio? Análise de Desempenho dos Municípios Paranaenses no Contexto da Transição do Modelo Orçamentário para o Modelo Patrimonialista da Contabilidade Pública. *RC&C – Revista Contabilidade e Controladoria*, 12(2), 63-82.
- Rosa, F. S., Silva, L. C., & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Revista Contabilidad y Negocios*, 19, 27-42.
- Sasso, M., Ramos, R. P., & Varela, P. S. (2023). Conformidade contábil e a implementação de procedimentos contábeis patrimoniais: Análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 035–068.

- <https://shre.ink/UufM>
- Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1), 78-102.
- Soares, C. S., & Parcianello, E. (2018). A implantação de sistemas de custos no Setor Público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da Região Central do RS. *Revista de Gestão Estratégica de Organizações*, 6, 2-19.
- Söthe, A. & Scarpin, J. E. (2011). Transição para o regime contábil de competência no setor público: impactos na estrutura patrimonial dos municípios. *RIC – Revista de Informação Contábil*, 5(2), 64-81.
- STN. Secretaria do Tesouro Nacional. (2021). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP*, 9ª edição.
https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943
- Stradioto, J. P., Santos, C. H. S., & Oliveira, C. C. de (2020). Ativos intangíveis. *Revista Eletrônica Científica Da UERGS*, 6(1), 54-65. <https://doi.org/10.21674/2448-0479.61.54-65>
- TCE-RS. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. (2022). *Presidente do TCE-RS destaca proximidade com municípios*. <https://encurtador.com.br/mwBDI>
- TCE-RS. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. (2022a). *Municípios gaúchos são destaque em ranking de informações contábeis e fiscais*. <https://shre.ink/UuSF>
- Tesouro Nacional. (2022). *Ranking Municipal BSPN*. <https://encurtador.com.br/aFNT4>
- 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.
- Wynne, A. (2007). Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting? *Public FundDigest*, 6(1), 1-30.