

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RICARDO MITTELMANN RIGONI

**EVIDENCIAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS
NO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE DA ADESÃO DOS MUNICÍPIOS SUL
CATARINENSES AO PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS
CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (PIPCP)**

CRICIÚMA

2020

RICARDO MITTELMANN RIGONI

**EVIDENCIAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS
NO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE DA ADESÃO DOS MUNICÍPIOS SUL
CATARINENSES AO PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS
CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (PIPCP)**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Me. Allan Jonson Piccini

CRICIÚMA

2020

RICARDO MITTELMANN RIGONI

**EVIDENCIAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS
NO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE DA ADESÃO DOS MUNICÍPIOS SUL
CATARINENSES AO PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS
CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (PIPCP)**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Governamental.

Criciúma, 07 de agosto de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Allan Jonson Piccini - Mestre - UNESC - Orientador

Prof. Manoel Vilsonei Menegali - Especialista - UNESC

Prof. Anderson Corrêa Benfatto - Mestre - UNESC

À minha mãe, a base de tudo, e aos amigos familiares e amigos que estiveram comigo durante a caminhada.

AGRADECIMENTOS

Agradecimento especial à minha mãe, responsável direta por todas as vitórias e objetivos alcançados em minha vida e fonte de apoio para todos os desafios.

Agradeço também aos demais familiares, colegas de caminhada e amigos que fiz, especialmente aos amigos Gerusa, Mônica e Vitor, que estiveram comigo em praticamente todo o curso e também em momentos fora dele.

A meu orientador, Professor Allan Jonson Piccini, por toda a paciência, contribuição e disposição de tempo para auxiliar o desenvolvimento do trabalho neste período de pandemia, sem encontros presenciais.

E a todos aqueles que agregam positivamente em minha vida. Amigos, familiares, professores e funcionários do curso.

“Um princípio básico da democracia saudável é o diálogo aberto e a transparência.”

Peter Fenn



EVIDENCIAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE DA ADESÃO DOS MUNICÍPIOS SUL CATARINENSES AO PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (PIPCP)

Ricardo Mittelman Rigoni¹

Allan Jonson Piccini²

RESUMO: Com o processo de convergência às normas internacionais sendo implementado no Brasil e observando o desafio da adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais por parte dos municípios, o artigo se propõe ao seguinte objetivo geral: identificar se os municípios do sul catarinense evidenciaram em seus Balanços Patrimoniais e Demonstrações das Variações Patrimoniais dos exercícios de 2015 a 2019 os procedimentos contábeis patrimoniais abrangidos pela pesquisa. Para cumprimento do objetivo geral foi realizada uma análise descritiva e quantitativa utilizando como mecanismo de verificação um *checklist* elaborado a partir do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). O grau de adesão foi analisado com base em percentuais em relação ao total de procedimentos analisados na pesquisa. A coleta de dados foi realizada através do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) e os resultados demonstraram uma pequena evolução geral da adesão por parte dos municípios, com quase 90% deles apresentando grau de adesão em 2019 superior ao verificado em 2015. Apesar da evolução, os números do último exercício ainda são insatisfatórios, considerando as determinações e o planejamento do PIPCP, e foram encontradas grandes diferenças entre municípios de perfis populacionais semelhantes. Os resultados da pesquisa contribuem para que os órgãos de controle e normatizadores acompanhem a implementação do plano, contribuindo na promoção de qualidade e transparência na prestação de contas de todos os municípios do sul catarinense.

PALAVRAS – CHAVE: Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Municípios sul catarinenses. SICONFI.

AREA TEMÁTICA: Tema 03 - Contabilidade Governamental

1 INTRODUÇÃO

¹ Acadêmico do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Mestre, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



Da mesma forma que a Contabilidade aplicada ao setor privado, a Contabilidade aplicada ao setor público (CASP) tem como objetivo fornecer informações para a tomada de decisão, neste caso, do gestor do órgão governamental (OLIVEIRA e TEIXEIRA, 2019). Schneider e Miguel (2013, p. 107) complementa a definição ao afirmar que a CASP “estuda, registra controla e demonstra o orçamento aprovado, acompanha sua execução, os atos administrativos, o patrimônio público e suas variações”.

O objetivo da CASP, de acordo com Araújo e Arruda (2020), é a escrituração dos fatos patrimoniais do ente público de modo a proporcionar planejamento, controle e tomada de decisão para a gestão da entidade e para a prestação de contas aos contribuintes; já seu objeto é o patrimônio público, composto pelos bens e direitos que a entidade estatal dispõe.

Conforme Fragoso et al. (2012), o avanço da globalização trouxe a necessidade de uma convergência e revisão de normas e execução de procedimentos contábeis e o principal desafio da convergência é garantir a qualidade da informação, utilizar um padrão adequado de compreensibilidade e comparabilidade e, ao produzir informação padrão para diversos idiomas e culturas, reduzir custos aos usuários da informação.

Visando convergir os aspectos da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais IPSAS (sigla em inglês para Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público), em 2007 foi criado um grupo no Conselho Federal de Contabilidade (CFC) voltado a assessoria da área da contabilidade pública e com a elaboração das primeiras normas brasileiras da CASP (NBCASP). Em 2009 a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e publicou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). (OLIVEIRA e TEIXEIRA, 2019).

No ano de 2016 foi editada pelo CFC uma importante norma, a NBC TSP Estrutura Conceitual (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público – Estrutura Conceitual), que estabeleceu os conceitos para elaboração e divulgação da informação contábil pelas entidades do setor público, de forma ampla, e posteriormente foram sendo editadas outras normas mais específicas.

As NBCASP editadas, junto do advento do MCASP e do PCASP trouxeram uma padronização que alterou a execução das rotinas contábeis e de apresentação das demonstrações (Feijó e Ribeiro, 2014). A convergência se aplica a todos os entes federativos, federais, estaduais e municipais. O Brasil, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2020), possui 5570 municípios, de todos os portes. O acompanhamento da implementação dos procedimentos padrões da CASP aos entes federais e estaduais é, portanto, mais acessível, já que se tratam de 26 estados, o Distrito Federal e a União (28 entes). Para monitoramento e fiscalização da adoção dos procedimentos por parte dos 5570 municípios brasileiros foi desenvolvido, por meio da Portaria STN nº 548/2015, um Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Esse plano é uma extensão detalhada de parte do MCASP e nele são estabelecidos os procedimentos a serem adotados pelos municípios e os prazos para atendimento a esses procedimentos.

No Estado de Santa Catarina (SC) existem 295 municípios de acordo com o IBGE (2020), sendo 46 na região Sul. Dessa forma, foi levantada a seguinte questão: Qual é o grau de adesão dos municípios da região Sul do Estado de Santa Catarina aos procedimentos do PIPCP e ao cumprimento de seus prazos?



O objetivo geral do trabalho consiste em identificar se os municípios do sul catarinense evidenciaram em seus Balanços Patrimoniais e Demonstrações das Variações Patrimoniais dos exercícios de 2015 a 2019 os procedimentos contábeis patrimoniais abrangidos pela pesquisa, observando os prazos estipulados no PIPCP. Para atender ao objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos: i) elaborar rankings dos municípios de acordo com o grau de evidenciação por meio de planilhas, utilizando o modelo elaborado por PICCINI (2018) e ii) analisar os dados dos rankings por meio de agrupamentos dos municípios por categorias como porte e associação de municípios.

Este artigo se justifica do ponto de vista teórico devido à dificuldade de controle e acompanhamento periódico da adoção dos municípios aos procedimentos do PIPCP e aos cumprimentos de prazos, por se tratar de uma realidade ainda recente para os órgãos responsáveis pelo acompanhamento (SILVA, 2020). No ponto de vista prático o artigo disponibiliza dados e informações para que os órgãos como o Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE-SC), a STN e os observatórios sociais se utilizem dos resultados apresentados pela pesquisa para exercer suas funções de controle ou normatizadoras, auxiliando em possíveis estudos de novas dinâmicas para adoção dos municípios aos procedimentos, além de avaliar a necessidade de revisões e alterações no plano. E, por tratar de entidades do setor público, que envolvem recursos oriundos dos pagadores de tributos, trata-se de tema de relevância social que os municípios divulguem suas informações contábeis com o padrão estabelecido, fundamental para a transparência e boa gestão.

O artigo está estruturado em cinco seções. Após esta introdução, são mais quatro seções, com a fundamentação teórica, os procedimentos metodológicos, a apresentação dos resultados da pesquisa e as considerações finais. Ao fim do estudo constam as referências bibliográficas utilizadas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PRINCIPAIS CONCEITOS DE CONTAS DO PCASP

No quadro 01 são apresentados os principais conceitos das contas patrimoniais dentro da contabilidade pública e as normas contábeis que as definem.

Quadro 01 – Principais conceitos de grupos de contas do PCASP

Conta	Definição	Norma conceitual
Ativo Imobilizado	“Item tangível que: (a) é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (exceto se estiver no alcance da NBC TSP 06), ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período contábil.”	NBC TSP 07
Ativo Intangível	“Ativo não monetário identificável sem forma física.”	NBC TSP 08
Provisões	“Passivo de prazo ou valor incerto.”	NBC TSP 03
Ativos Contingentes	“Ativo possível que resulta de eventos passados, e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não completamente sob o controle da entidade.”	NBC TSP 03



Passivos Contingentes	“Obrigação possível que resulta de eventos passados, e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não completamente sob o controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que decorre de eventos passados, mas não é reconhecida porque: (i) é improvável que a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade”.	NBC TSP 03
------------------------------	--	------------

Fonte: Elaborado pelo autor.

2.2 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA

De acordo com Castro (2013), a Contabilidade Pública passou por relevantes mudanças nos últimos 100 anos no Brasil. Em 1922 foi criado o Código de Contabilidade Pública, sendo a primeira grande medida tomada visando padronização e sistematização da contabilidade no setor público nacional. Em 1964 ocorreu a segunda grande mudança, com a instituição da Lei nº 4.320/64 que normatizou a elaboração e o controle orçamentário e patrimonial de todos os entes da federação. Em 1987, com a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), houve a terceira grande mudança, com a automatização dos registros contábeis e com a exigência de registros contábeis anteriores à emissão de ordens de pagamento, aprimorando os dados orçamentários e financeiros para tomadas de decisões governamentais.

A quarta grande mudança foi introduzida pelas NBCASPs emitidas a partir de 2008 como parte do desenvolvimento do plano de convergência das normas brasileiras com as IPSAS. Em 2015 foi elaborada a NBC TSP EC, que introduziu novas normas para elaboração e divulgação das informações contábeis de entidades do setor público.

A Lei Complementar Nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), marcou importantes avanços na transparência e prestação de contas do setor público, com exigências de publicações eletrônicas de relatórios financeiros, patrimoniais e de controle, estipulação dos prazos e punições ao descumprimento. Delega aos Tribunais de Contas a emissão de parecer sobre as informações prestadas, estabelecendo a fiscalização da gestão pública entre os agentes do Poder Legislativo, dos Tribunais de Contas, aos sistemas de controle interno de cada poder da república e ao Ministério Público.

2.3 NOVA ESTRUTURA CONCEITUAL

A NBC TSP EC foi publicada 2016, com o objetivo de promover e aprimorar a convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público com as normas internacionais. As normas da nova estrutura conceitual revogaram diversas resoluções anteriores do CFC a partir do início de sua vigência, em 2017, e onze novas normas editadas em 2018 se tornaram vigentes em 2019 (MENDES, 2019).

Rovaris, Dall’Asta e Walter (2018) afirmam que a nova estrutura conceitual aborda fundamentalmente três características qualitativas: compreensibilidade, relevância e confiabilidade, com o intuito de prover os conceitos fundamentais para a elaboração e interpretação de demonstrações contábeis. Outras características



qualitativas abordadas pela norma são de representação fidedigna, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

Na NBC TSP Estrutura Conceitual são estabelecidos os conceitos para a elaboração e divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), que disponibilizam as informações necessárias para tomadas de decisão e *accountability* (termo em inglês que se refere a prestação de contas e responsabilização). Esses relatórios fornecem informações que possibilitam a avaliação da eficiência e eficácia dos serviços públicos prestados, mensurar os recursos financeiros disponíveis e os já comprometidos, além de análises relacionadas a relação da carga tributária com os serviços prestados e a comparação com períodos anteriores. Demonstrações contábeis como balanço patrimonial e notas explicativas são exemplos de RCPGs, que também incluem relatórios fluxos de caixa, orçamentários, de resultado econômico, entre outros. A norma traz ainda a definição dos principais usuários da informação contábil: em primeiro lugar, a própria sociedade, que utiliza os serviços prestados pela entidade pública, e também os provedores dos recursos da entidade, ou seja, as pessoas ou instituições que financiam a atividade de caráter estatal (CFC, 2020).

Para organizar e impor a adaptação dos entes da federação – União, Estados, Municípios e Distrito Federal – foi desenvolvido um plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais.

2.4 PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO SETOR PÚBLICO

O PIPCP foi publicado na Portaria nº 548/2015. De acordo com o STN (2015), o plano foi criado com o propósito de estabelecer os prazos para os municípios brasileiros aderirem aos procedimentos contábeis patrimoniais oriundos da convergência das normas brasileiras com as internacionais. O plano visa ainda estabelecer uma estratégia conjunta do CFC e da STN para prosseguir com a convergência do padrão, tendo como principais bases as IPSAS.

As estratégias e o plano aplicado seguem um objetivo principal das instituições gestoras do processo, que é promover as informações contábeis dos entes públicos como meio de “previsão, controle e avaliação crítica das operações realizadas pelas entidades que possam vir a afetar seu patrimônio, como efetivo instrumento de gestão.” (STN, 2015, p. 9).

O PIPCP elenca as principais referências normativas de cada procedimento e as ações necessárias para a implantação de cada um, sugerindo um plano de ação que pode ser seguido, adaptado ou ao menos que sirva de base para as ações que os municípios precisam tomar para o seu cumprimento. Nele ainda constam os prazos para implantação de cada PCP considerando o porte do município (maior ou menor que 50 mil habitantes).

Conforme STN (2015), as penalidades aplicáveis aos municípios que não cumpram os prazos estipulados para implantação dos procedimentos estão previstas no § 1º do Art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000 (LRF). Entre as penalidades, há o impedimento em receber transferências voluntárias (repasso de recursos do Estado e/ou União ao município) e de contratar empréstimos e financiamentos.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS



Alguns estudos anteriores com temática semelhante foram utilizados como base para a realização deste artigo para fins de análise dos resultados encontrados e das conclusões. O quadro 1 apresenta alguns desses estudos e suas abordagens.

Quadro 1 – Estudos relacionados

Autor	Título	Abordagem
Piccini (2018)	Disclosure dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público: uma contribuição na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros	Possui abordagem semelhante à deste artigo, sendo a principal base do estudo. Neste trabalho foi elaborado o mecanismo de identificação da adesão aos procedimentos contábeis adotado neste artigo, possui metodologia semelhante, porém com uma amostra nacional e apenas dos exercícios de 2015 e 2016.
Xavier e Silva (2017)	Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados Pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte-MG.	Foco no município de Belo Horizonte – MG, abordando as transformações observadas na administração pública com as mudanças das normas brasileiras de Contabilidade Pública, principais desafios e a visão da contadora geral do município em relação ao processo.
Rosa et al (2019)	Convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade: Um Estudo de Caso na Universidade Federal Fluminense	Foram utilizados os procedimentos e prazos estipulados no PIPCP para elaboração de um questionário, aplicado na Universidade Federal Fluminense (UFF) com o intuito de identificar as práticas que a universidade, como entidade pública, já adotava para se adequar às normas brasileiras convergidas com as internacionais.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os estudos relacionados serviram para escolha de metodologia da pesquisa, comparação de amostras, resultados e conclusões. Destaca-se o estudo de Piccini (2018), com abordagem semelhante à deste estudo e principal inspiração para o desenvolvimento do artigo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção apresenta o enquadramento metodológico da pesquisa e o procedimento de coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para analisar a adesão dos municípios do sul catarinense ao PIPCP foi realizada uma pesquisa com abordagem quali-quantitativa, que, de acordo com Creswell e Clark (2007), utiliza métodos voltados às Ciências Sociais, promovendo uma visão ampliada sobre os dados coletados.

A natureza da pesquisa é exploratória, definida por Raupp e Beuren (2006) como aquela em que há pouco conhecimento sobre o tema em estudo, buscando aprofundar o tema abordado, e descritiva, tendo como objetivo descrever o cumprimento do PIPCP ao quantificar os procedimentos contábeis aderidos pelos municípios. Volpato (2015) afirma que a essência da pesquisa descritiva é a



caracterização de uma variável, sendo descrita uma amostra representativa de uma população quando não é possível o acesso a toda a população.

A estratégia da pesquisa é documental, com o objetivo de extrair informações de relatórios e publicações de demonstrações contábeis. Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009) descrevem a pesquisa documental como aquela que se utiliza de documentos com o intuito de analisar as informações deles extraídas por meio de investigação, examinação e procedimentos de organização.

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A coleta de dados foi realizada por meio do portal do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), que trata-se de uma ferramenta desenvolvida pela STN com o objetivo, de acordo com STN (2014), de receber informações contábeis, financeiras e fiscais de todos os entes da federação, incluindo 5.570 municípios, 26 estados, o Distrito Federal e a União. O sistema proporciona acesso público às demonstrações de forma padronizada e centralizada em um mesmo canal.

As declarações foram acessadas através da planilha FINBRA (Finanças do Brasil) de contas anuais (Demonstração de Contas Anuais – DCA), que é publicada no portal do SICONFI com dados agrupados e somente com as contas que possuem saldo diferente de zero no período. A planilha foi acessada no portal SICONFI, menu “Consultas”, “Consultar Finbra”, “Contas Anuais”, preenchendo os exercícios pesquisados (individualmente), o escopo “Municípios do Estado”, o estado de Santa Catarina e as tabelas “Variações Patrimoniais DCA (Anexo I-HI)” e “Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB).

Foram pesquisados os dados dos exercícios de 2015 a 2019, pois 2015 foi o primeiro ano de vigência do PIPCP e 2019 o último exercício com dados publicados. Ao pesquisar o intervalo de cinco exercícios foi possível realizar comparações entre os períodos e verificar os procedimentos contábeis patrimoniais.

A pesquisa abrangeu 45 dos 46 municípios da região sul catarinense de 2015 a 2018 e 42 dos 46 municípios em 2019, pois até a data de conclusão do artigo os municípios de Orleans (AMREC), Santa Rosa do Sul (AMESC), e Armazém (AMUREL) não haviam prestado contas e as DCAs de 2019 dos municípios não haviam sido publicadas. A não publicação das informações dentro do prazo pode ser justificada por consequências da pandemia de Covid-19, que impactou diversos setores em todas as áreas. O município de Garopaba não foi incluído na pesquisa por estar associado à GRANFPOLIS (Associação dos Municípios da Grande Florianópolis).

Para encontrar o grau de adesão dos municípios do sul catarinense aos PCPs abrangidos pela pesquisa foi utilizado um *checklist* de verificações conforme quadro 3.

Quadro 3 – Checklist de verificações

Procedimento PIPCP	Prazo de adesão para municípios com até 50 mil habitantes	Prazo de adesão para municípios com mais de 50 mil habitantes	Procedimentos analisados pela pesquisa
--------------------	---	---	--



1. Créditos tributários e contribuições	01/01/2021	01/01/2022	1. Créditos tributários a receber
2. Créditos previdenciários	01/01/2021	01/01/2022	2. Créditos previdenciários a receber
3. Demais créditos a receber	01/01/2018	01/01/2019	3. Demais créditos a receber
4. Dívida ativa tributária, não tributária e os ajustes para perdas	01/01/2015	01/01/2015	4. Dívida ativa tributária 5. Dívida ativa não tributária 6. Ajuste para perdas de créditos a receber
5. Provisões	01/01/2020	01/01/2021	7. Provisões
7. Bens móveis e imóveis e respectiva depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2020	01/01/2021	8. Bens móveis 9. Bens imóveis 10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado 11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado
10. Obrigações de empréstimos, financiamentos e obrigações contratuais e mobiliárias	01/01/2020	01/01/2021	12. Empréstimos tomados 13. Financiamentos tomados
12. Provisão atuarial do RPPS dos servidores civis e militares	01/01/2016	01/01/2016	14. Provisão atuarial
15. Intangíveis: softwares, patentes, marcas, licenças, amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2021	01/01/2022	15. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres 16. Amortização de intangível 17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível
17. Investimentos permanentes e seus ajustes para perdas e redução ao valor recuperável	01/01/2020	01/01/2021	18. Participações permanentes 19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes
18. Estoques	01/01/2022	01/01/2023	20. Estoques

Fonte: PICCINI (2018) (adaptado pelo autor).

Para verificação de cada PCP do *checklist* foi utilizado um modelo de identificação das contas no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações conforme quadro 4.

Quadro 4 – Mecanismo de identificação dos PCPs

Procedimento Contábil Patrimonial	Contas PCASP
1-Créditos tributários a receber	1.1.2.1.0.00.00, 1.2.1.1.1.01.00, 1.2.1.1.2.01.00, 1.2.1.1.3.01.00, 1.2.1.1.4.01.00 e 1.2.1.1.5.01.00.
2. Créditos previdenciários a receber	1.1.3.6.0.00.00
3. Demais créditos a receber	1.1.3.1.0.00.00, 1.1.2.2.0.00.00, 1.2.1.1.1.02.00, 1.2.1.1.2.02.00, 1.2.1.1.3.02.00, 1.2.1.1.4.02.00, 1.2.1.1.5.02.00, 1.1.3.3.0.00.00, 1.1.2.3.0.00.00, 1.1.3.4.0.00.00, 1.2.1.2.0.00.00, 1.1.3.5.0.00.00, 1.2.1.1.4.03.00, 1.2.1.1.5.03.00, 1.1.3.8.0.00.00 e 1.1.3.2.0.00.00
4. Dívida ativa tributária	1.1.2.5.0.00.00, 1.2.1.1.1.04.00, 1.2.1.1.2.04.00, 1.2.1.1.3.04.00, 1.2.1.1.4.04.00 e 1.2.1.1.5.04.00
5. Dívida ativa não tributária	1.1.2.6.0.00.00, 1.2.1.1.1.05.00, 1.2.1.1.2.05.00, 1.2.1.1.3.05.00, 1.2.1.1.4.05.00 e 1.2.1.1.5.05.00



6. Ajuste para perdas de créditos a receber	1.1.2.9.1.00.00, 1.1.2.9.2.00.00, 1.1.2.9.3.00.00, 1.1.2.9.4.00.00, 1.1.2.9.5.00.00, 1.1.3.9.0.00.00, 1.2.1.1.1.99.00, 1.2.1.1.2.99.00, 1.2.1.1.3.99.00, 1.2.1.1.4.99.00 e 1.2.1.1.5.99.00
7. Provisões	2.1.7.0.0.00.00, 2.2.7.1.0.00.00, 2.2.7.3.0.00.00, 2.2.7.5.0.00.00, 2.2.7.6.0.00.00, 2.2.7.7.0.00.00 e 2.2.7.9.0.00.00
8. Bens móveis	1.2.3.1.0.00.00
9. Bens imóveis	1.2.3.2.0.00.00
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	1.2.3.8.0.00.00
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	1.2.3.9.0.00.00 e 4.6.1.1.0.00.00
12. Empréstimos tomados	2.1.2.1.0.00.00, 2.1.2.2.0.00.00, 2.2.2.1.0.00.00 e 2.2.2.2.0.00.00
13. Financiamentos tomados	2.1.2.3.0.00.00, 2.1.2.4.0.00.00, 2.2.2.3.0.00.00 e 2.2.2.4.0.00.00
14. Provisão atuarial	2.2.7.2.0.00.00
15. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	1.2.4.1.0.00.00, 1.2.4.2.0.00.00 e 1.2.4.3.0.00.00
16. Amortização de intangível	1.2.4.8.0.00.00
17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	1.2.4.9.0.00.00 e 4.6.1.2.0.00.00
18. Participações permanentes	1.2.2.1.0.00.00
19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes	1.2.2.9.1.01.00, 1.2.2.9.2.01.00, 1.2.2.9.3.01.00, 1.2.2.9.4.01.00 e 1.2.2.9.5.01.00
20. Estoques	1.1.5.0.0.00.00

Fonte: PICCINI (2018) (adaptado pelo autor).

A identificação da adesão aos procedimentos foi realizada considerando a evidenciação das contas do quadro 4 no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais dos municípios. Dessa forma o critério para detectar a adesão ao procedimento contábil foi a existência das referenciadas contas contábeis com saldo diferente de zero nas declarações. Como no caso da planilha FINBRA são emitidas somente as contas com saldo diferente de zero, a evidenciação das contas do quadro 4 nessa planilha já caracterizam a adesão aos PCPs a elas relacionados. Para esta pesquisa foi emitida a planilha FINBRA com todos os municípios do estado de Santa Catarina e filtrados os 45 municípios analisados.

Oito PCPs não foram tratados pela pesquisa, devido a impossibilidade de verificar ou assegurar a adesão aos procedimentos pelas contas contábeis apresentadas nas DCAs, pela ausência do indicador de superávit financeiro nas declarações devido a ausência de previsão para implantação dos procedimentos.

Quadro 5 – Procedimentos não abrangidos pela pesquisa

Procedimento PIPCP
6. Ativos e passivos contingentes em contas contábeis de controle ou notas explicativas
8. Bens de infraestrutura e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável
9. Bens do patrimônio cultural e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável
11. Obrigações por competência de benefícios a empregados
13. Obrigações por competência com fornecedores
14. Demais obrigações por competência



16. Outros ativos intangíveis e sua amortização e redução ao valor recuperável
19. Outros aspectos ref. aos procedimentos patrimoniais definidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP

Fonte: PICCINI (2018) (adaptado pelo autor)

Ao identificar a evidenciação dos municípios foi elaborada uma planilha para cada exercício, com os 20 procedimentos listados e os 45 municípios em colunas, utilizando a sistemática de aderiu/não aderiu para cada procedimento/município e ao final verificada a quantidade de procedimentos aderidos. A partir da planilha principal, foram realizados agrupamentos por associação representativa, porte populacional e elaborados rankings da adesão por municípios e de análise do grau de adesão de cada PCP.

Os rankings, quadros e gráficos elaborados a partir da elaboração da planilha permitem análises gerais e também mais específicas, colocadas em perspectiva ao panorama geral. A organização das informações demonstra, em percentual:

- A adesão aos PCPs geral e por associação de municípios;
- A adesão aos PCPs por faixas populacionais;
- A adesão aos PCPs vigentes geral e por associação de municípios;
- A adesão dos municípios a cada PCP;
- A adesão aos PCPs detalhada município por município.

O grau de adesão foi demonstrado por meio de números percentuais e para análise dos dados foram utilizados esses percentuais e cálculos de média aritmética.

3.3 CARACTERIZAÇÕES DO OBJETO DE ESTUDO

Foram abrangidos pela pesquisa 45 municípios da região sul do estado de Santa Catarina, detalhados no quadro X por ordem alfabética com a respectiva associação representativa e população estimada.

Quadro X – Municípios abrangidos pela pesquisa

Município	Associação	População				
		2015	2016	2017	2018	2019
Araranguá	AMESC	65.769	66.442	67.110	67.578	68.228
Armazém	AMUREL	8.341	8.431	8.520	8.587	8.674
Balneário Arroio do Silva	AMESC	11.616	11.982	12.344	12.705	13.071
Balneário Gaivota	AMESC	9.841	10.128	10.413	10.692	10.979
Balneário Rincão	AMREC	12.018	12.212	12.403	12.570	12.760
Braço do Norte	AMUREL	31.765	32.209	32.648	33.016	33.450
Capivari de Baixo	AMUREL	23.663	23.982	24.298	24.559	24.871
Cocal do Sul	AMREC	16.156	16.301	16.446	16.544	16.684
Criciúma	AMREC	206.918	209.153	211.369	213.023	215.186
Ermo	AMESC	2.078	2.077	2.076	2.066	2.063
Forquilha	AMREC	25.129	25.560	25.988	26.368	26.793
Grão-Pará	AMUREL	6.478	6.507	6.537	6.542	6.569
Gravatal	AMUREL	11.231	11.313	11.394	11.423	11.501
Içara	AMREC	53.145	53.998	54.845	55.581	56.421



Imaruí	AMUREL	10.933	10.752	10.571	10.326	10.135
Imbituba	AMUREL	43.168	43.624	44.076	44.412	44.853
Jacinto Machado	AMESC	10.608	10.573	10.539	10.457	10.416
Jaguaruna	AMUREL	18.980	19.254	19.527	19.755	20.024
Laguna	AMUREL	44.650	44.982	45.311	45.500	45.814
Lauro Müller	AMREC	14.996	15.073	15.149	15.174	15.244
Maracajá	AMESC	6.963	7.051	7.139	7.207	7.293
Meleiro	AMESC	7.066	7.056	7.047	7.028	7.015
Morro da Fumaça	AMREC	17.213	17.373	17.532	17.642	17.796
Morro Grande	AMESC	2.921	2.918	2.915	2.898	2.893
Nova Veneza	AMREC	14.470	14.654	14.837	14.987	15.166
Orleans	AMREC	22.449	22.587	22.723	22.785	22.912
Passo de Torres	AMESC	7.912	8.142	8.370	8.594	8.823
Pedras Grandes	AMUREL	4.068	4.047	4.026	4.000	3.976
Pescaria Brava	AMUREL	9.835	9.908	9.980	10.022	10.091
Praia Grande	AMESC	7.370	7.367	7.364	7.326	7.319
Rio Fortuna	AMUREL	4.582	4.594	4.606	4.601	4.611
Sangão	AMUREL	11.767	12.001	12.233	12.446	12.678
Santa Rosa de Lima	AMUREL	2.128	2.133	2.139	2.137	2.142
Santa Rosa do Sul	AMESC	8.309	8.333	8.356	8.338	8.358
São João do Sul	AMESC	7.226	7.247	7.268	7.280	7.297
São Ludgero	AMUREL	12.441	12.688	12.934	13.165	13.410
São Martinho	AMUREL	3.224	3.217	3.210	3.189	3.180
Siderópolis	AMREC	13.686	13.778	13.870	13.920	14.007
Sombrio	AMESC	28.966	29.340	29.710	30.010	30.374
Timbé do Sul	AMESC	5.382	5.379	5.377	5.354	5.348
Treviso	AMREC	3.785	3.824	3.863	3.891	3.929
Treze de Maio	AMUREL	7.067	7.082	7.098	7.070	7.081
Tubarão	AMUREL	102.883	103.674	104.457	104.937	105.686
Turvo	AMESC	12.551	12.649	12.746	12.806	12.899
Urussanga	AMREC	21.003	21.090	21.177	21.190	21.268

Fonte: IBGE (2020) (adaptado pelo autor).

Há três associações de municípios no sul de Santa Catarina: a) Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense (AMESC); b) Associação dos Municípios da Região Carbonífera (AMREC); e c) Associação de Municípios da Região de Laguna (AMUREL), às quais são filiados os 45 municípios pesquisados.

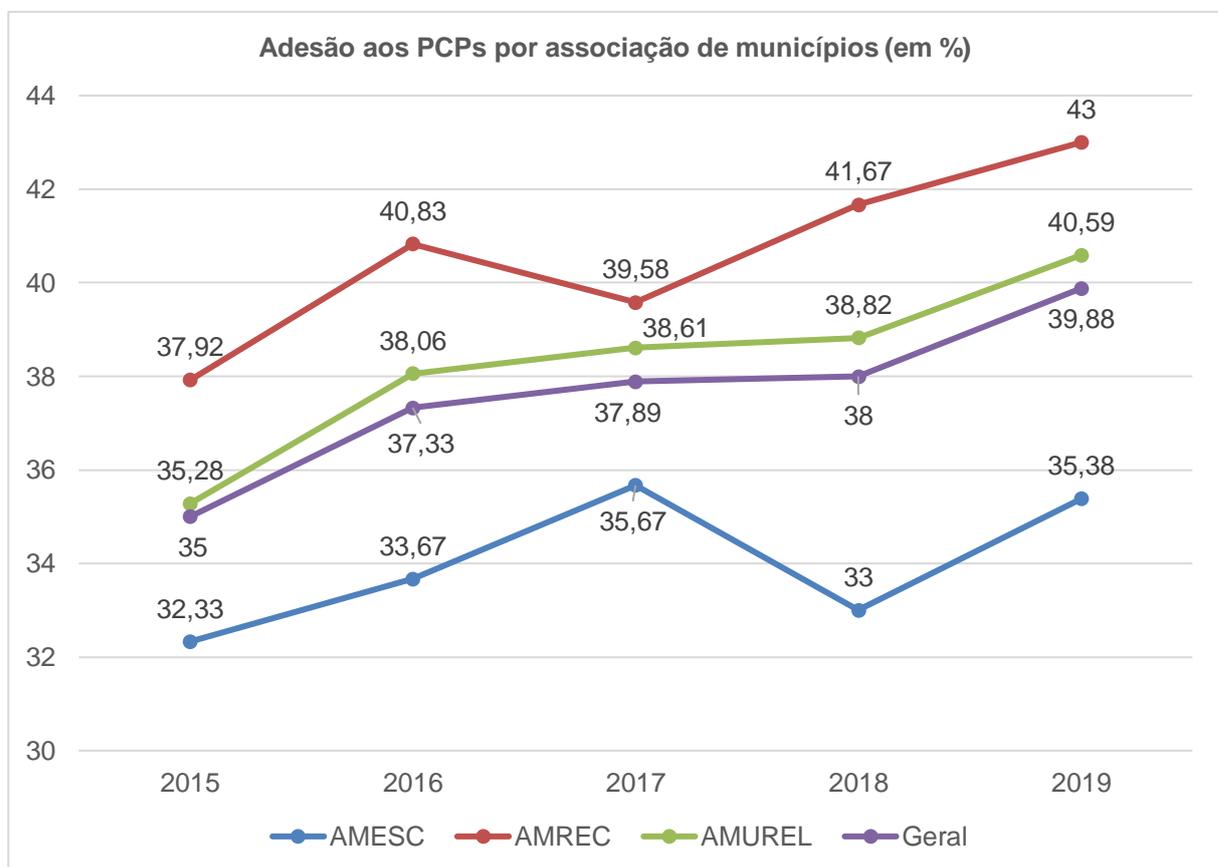
Entre os 45 municípios, apenas quatro deles possuem população superior a 50 mil habitantes e a média geral varia entre 21.617 (2015) e 22.429 (2019). A associação com a maior média de habitantes por município é a AMREC, com média superior a 35 mil. Metade dos municípios com população superior a 50 mil habitantes localizam-se nessa associação. A AMESC possui a menor média de habitantes por município, ficando abaixo dos 15 mil, enquanto a AMUREL possui média em torno dos 20 mil habitantes.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados estão dispostos conforme objetivos específicos da pesquisa: i) elaborar rankings dos municípios de acordo com o grau de evidenciação por meio de planilhas, utilizando o modelo elaborado por PICCINI (2018) e ii) analisar os dados dos rankings por meio de agrupamentos dos municípios por categorias como porte e associação de municípios.

A figura 1 demonstra a evolução do grau de adesão dos municípios aos PCPs desde o ano de sua implementação, em 2015, até os últimos dados divulgados, de 2019, com o percentual de adesão ano a ano e considerando todos os procedimentos analisados pela pesquisa, incluindo os vigentes e não vigentes, com os dados gerais e também agrupados por associação de municípios.

Figura 1 – Adesão aos PCPs por associação de municípios



Fonte: Elaborado pelo Autor

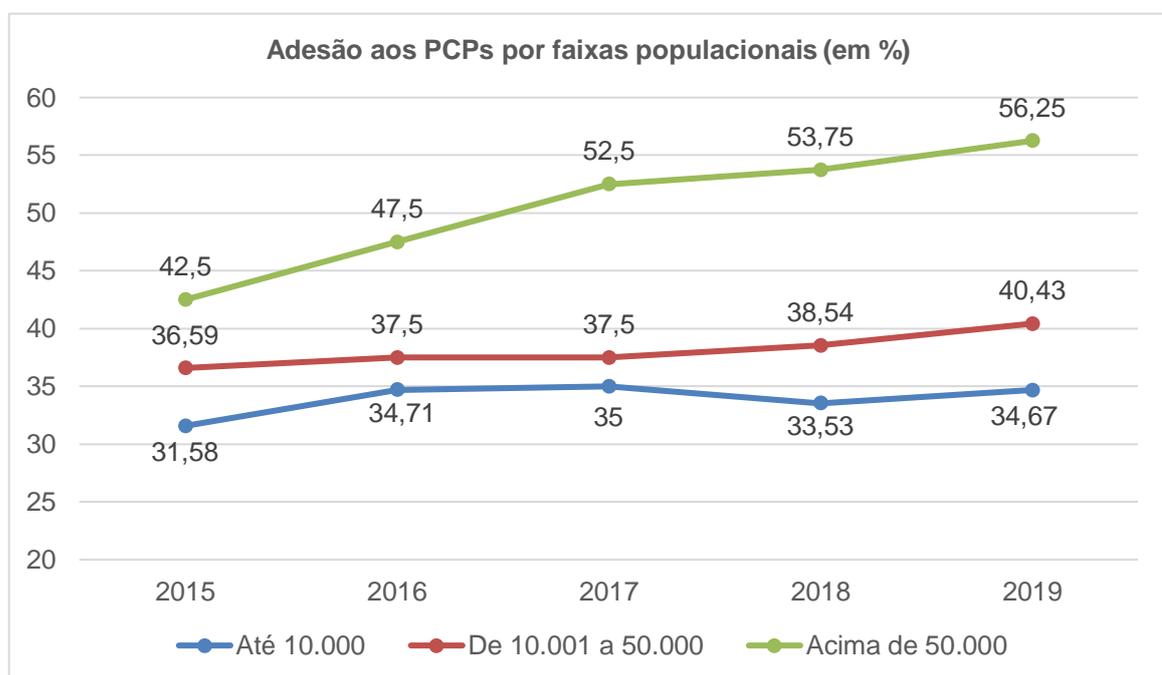
Através da figura observa-se que em geral houve aumento no grau de adesão dos municípios no decorrer dos anos. A associação AMUREL seguiu o mesmo padrão geral e as associações AMESC e AMREC tiveram uma queda em 2018 e 2017, respectivamente, sendo que a AMREC recuperou a tendência de evolução nos dois anos seguintes à queda, com aumento de 2,09 pontos percentuais em 2018 e 1,33 em 2019. A AMUREL voltou a aumentar o grau de adesão em 2019, após a queda em 2018, porém ainda está abaixo do grau verificado em 2017, se tratando da única associação em que o grau de adesão do último exercício não é o maior já registrado



em toda a série. Em todos os anos a associação com o maior grau de adesão aos procedimentos foi a região da AMREC, que possui população média superior a 35 mil habitantes com seus doze municípios, seguida da AMUREL, com população média em torno de 20 mil habitantes em 18 municípios e a associação com menor adesão em todos os anos foi a AMESC, que possui uma média em torno de 13 mil habitantes com 15 municípios. Observou-se que o grau de adesão foi maior nas associações com maior média de habitantes.

A figura 2 demonstra o grau de adesão aos PCPs considerando apenas a faixa populacional dos municípios, que foram agrupados em três faixas: i) até 10.000 habitantes; ii) entre 10.001 e 50.000 habitantes e iii) acima de 50.000 habitantes.

Figura 2 – Adesão aos PCPs por faixas populacionais



Fonte: Elaborado pelo Autor

Com a Figura 2 observou-se uma clara correlação entre tamanho da população e grau de adesão aos procedimentos contábeis patrimoniais, seguindo a mesma tendência demonstrada na análise da adesão por associação de municípios, em que foi constatado que as associações com maior média populacional possuem maior grau de adesão aos PCPs. Na análise por faixa populacional há uma distância considerável entre a média dos municípios com mais de 50 mil habitantes em relação aos demais, de 5,91 pontos percentuais em 2015 e com crescimento da distância ano a ano, chegando a 15,82 pontos percentuais em 2019.

A adesão dos municípios com população entre 10.001 e 50 mil habitantes evoluiu timidamente em cada ano, exceto em 2017 que teve o mesmo grau de adesão do ano anterior. De 2015 a 2019 a evolução foi de 3,84 pontos percentuais. Os municípios com população acima de 50 mil demonstraram grande evolução com o passar dos anos, com um aumento de 13,75 pontos percentuais no exercício de 2019 em relação ao primeiro ano (2015). O padrão foi outro nos municípios com até 10 mil habitantes, que tiveram pico de 35% de adesão em 2017, sofreram uma redução em 2018 e um leve aumento em 2019, fechando o último exercício com um grau inferior



ao verificado em 2016 e 2017. Além de apresentar maior grau de adesão desde o primeiro ano de vigência do PIPCP, a evolução da adesão também demonstrou maior evolução entre os municípios com maior população, com os municípios menores – principalmente aqueles com população inferior a 10 mil habitantes – não acompanhando a evolução de adesão dos municípios maiores.

Dentre os PCPs pesquisados, existem os vigentes, com prazo de implantação em ano igual/anterior ao exercício, e não vigentes, com início de vigência em exercícios futuros. No exercício mais recente (2019), estavam vigentes os procedimentos: “3. Demais créditos a receber” “4. Dívida ativa tributária”, “5. Dívida ativa não tributária”, “6. Ajustes para perdas de créditos a receber e “14. Provisão atuarial”. Os demais procedimentos possuem prazo de implantação estipulados para a partir de 2020.

O quadro 6 demonstra o grau de adesão de cada procedimento analisado pela pesquisa, ano a ano, e a variação entre o primeiro e último ano publicado.

Quadro 6 – Adesão dos municípios a cada PCP

PCP	2015	2016	2017	2018	2019	Evolução 2015-2019
1. Créditos tributários e contribuições	42,22%	35,56%	33,33%	31,11%	38,10%	-4,12%
2. Créditos previdenciários	0,00%	0,00%	2,22%	2,22%	2,38%	2,38%
3. Demais créditos a receber	71,11%	80,00%	77,78%	82,22%	80,95%	9,84%
4. Dívida ativa tributária	93,33%	95,56%	97,78%	97,78%	97,62%	4,29%
5. Dívida ativa não tributária	60,00%	66,67%	71,11%	71,11%	66,67%	6,67%
6. Ajustes para perdas de créditos a receber	22,22%	31,11%	37,78%	40,00%	38,10%	15,88%
7. Provisões	0,00%	2,22%	2,22%	2,22%	19,05%	19,05%
8. Bens móveis	100%	100%	100%	100%	100%	0,00%
9. Bens imóveis	100%	100%	100%	100%	100%	0,00%
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	53,33%	71,11%	71,11%	68,89%	76,19%	22,86%
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	2,22%	8,89%	6,67%	6,67%	14,29%	12,07%
12. Empréstimos tomados	68,89%	75,56%	73,33%	64,44%	78,57%	9,68%
13. Financiamentos tomados	37,78%	33,33%	37,78%	40,00%	33,33%	-4,45%
14. Provisão atuarial	8,89%	8,89%	8,89%	11,11%	9,52%	0,63%
15. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	6,67%	6,67%	6,67%	6,67%	4,76%	-1,91%
16. Amortização de intangível	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
18. Participações permanentes	13,33%	11,11%	11,11%	13,33%	16,67%	3,34%
19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
20. Estoques	20,00%	20,00%	20,00%	22,22%	21,43%	1,43%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em todos os anos pesquisados o grau de adesão aos procedimentos 8) Bens móveis e 9) Bens imóveis foi de 100%, sendo os únicos procedimentos a obter esse número em qualquer exercício mesmo possuindo como início de vigência os exercícios de 2020, para municípios com mais e 50 mil habitantes, e de 2021 para os municípios com menos de 50 mil habitantes. Outros cinco procedimentos tiveram grau



de adesão sempre superior a 50%: “3. Demais créditos a receber”, “4. Dívida ativa tributária”, “5. Dívida ativa não tributária”, “10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado” e “12. Empréstimos tomados”. Todos esses procedimentos possuem relação com os bens de propriedade municipal e com o controle de créditos a receber de contribuintes e terceiros.

Entre os demais PCPs, nenhum atingiu grau de adesão superior a 50% em nenhum exercício, nem mesmo os procedimentos “6. Ajustes para perdas de créditos a receber” e “14. Provisão atuarial”, que entraram em vigor durante os anos analisados.

Três procedimentos não foram evidenciados no Balanço Patrimonial ou Demonstração das Variações Patrimoniais por nenhum município em todo o período pesquisado: “16. Amortização de intangível”, “17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível” e “19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes”. A adesão zero aos procedimentos relacionados ao ativo intangível pode ser justificada pela baixa adesão do registro dos ativos intangíveis (4,76% no último ano) e a complexidade de se realizar a amortização e reavaliação desse tipo de ativo. As participações permanentes, também com baixo grau de adesão (16,67%) no último ano, não recebem tratamento para ajuste do valor por parte dos municípios, que também evidenciam baixa adesão ao procedimento de reavaliação e redução ao valor recuperável de seu ativo imobilizado.

Entre os procedimentos vigentes, que são aqueles com adesão obrigatória no exercício analisado, os procedimentos 3, 4 e 5 tiveram adesão superior a 50% em todos os anos, destacando-se o procedimento “4. Dívida Ativa Tributária”, que se manteve sempre acima dos 90% de adesão. Nos três procedimentos foi verificada uma evolução entre 2015 e 2019. Os demais procedimentos vigentes (6 e 14) estiveram sempre abaixo de 50% de adesão. Destaca-se o procedimento “14. Provisão atuarial”, que não teve grande adesão por parte dos municípios em 2016 (ano de início de sua vigência) e também não teve grande evolução nos anos seguintes. Essa baixa adesão pode estar relacionada a não existência de RPPS (Regime Próprio de Previdência Social) nos municípios.

No quadro 7 são apresentados os graus de adesão dos 45 municípios pesquisados ao longo dos 5 anos de vigência do PIPCP. O quadro está ordenado da maior para a menor adesão verificada no último exercício (2019).

Quadro 7 – Ranking de adesão por município de 2015 a 2019

	Município	Associação	2015	2016	2017	2018	2019	Média
1º	Içara	AMREC	55%	60%	60%	65%	65%	61%
2º	São Ludgero	AMUREL	50%	50%	55%	50%	60%	53%
	Imbituba	AMUREL	40%	50%	50%	55%	60%	51%
4º	Criciúma	AMREC	45%	55%	55%	55%	55%	53%
	Tubarão	AMUREL	35%	35%	45%	45%	55%	43%
6º	Cocal do Sul	AMREC	45%	50%	50%	50%	50%	49%
	Forquilha	AMREC	45%	45%	50%	50%	50%	48%
	Gravatal	AMUREL	45%	50%	50%	45%	50%	48%
	Araranguá	AMESC	35%	40%	50%	50%	50%	45%
10º	Urussanga	AMREC	40%	40%	40%	40%	45%	41%



	Laguna	AMUREL	40%	35%	40%	35%	45%	39%
	Braço do Norte	AMUREL	40%	40%	30%	35%	45%	38%
	Timbé do Sul	AMESC	30%	30%	40%	20%	45%	33%
14º	São Martinho	AMUREL	45%	45%	45%	40%	40%	43%
	Meleiro	AMESC	35%	40%	50%	40%	40%	41%
	Capivari de Baixo	AMUREL	35%	40%	40%	45%	40%	40%
	Balneário Gaivota	AMESC	40%	35%	45%	35%	40%	39%
	Jaguaruna	AMUREL	35%	40%	40%	40%	40%	39%
	Sombrio	AMESC	35%	40%	35%	35%	40%	37%
	Imaruí	AMUREL	35%	30%	35%	40%	40%	36%
	Maracajá	AMESC	35%	30%	35%	35%	40%	35%
	Rio Fortuna	AMUREL	30%	35%	35%	35%	40%	35%
23º	Nova Veneza	AMREC	40%	40%	35%	50%	35%	40%
	Sangão	AMUREL	35%	40%	40%	35%	35%	37%
	Jacinto Machado	AMESC	40%	30%	30%	40%	35%	35%
	Grão-Pará	AMUREL	35%	35%	35%	35%	35%	35%
	Treze de Maio	AMUREL	30%	40%	35%	35%	35%	35%
	Lauro Müller	AMREC	25%	35%	35%	40%	35%	34%
	Pedras Grandes	AMUREL	30%	30%	30%	40%	35%	33%
	Turvo	AMESC	30%	30%	30%	35%	35%	32%
	Morro Grande	AMESC	35%	25%	30%	25%	35%	30%
	Balneário Rincão	AMREC	25%	25%	25%	30%	35%	28%
	Siderópolis	AMREC	25%	25%	25%	25%	35%	27%
34º	Praia Grande	AMESC	25%	45%	40%	35%	30%	35%
	Morro da Fumaça	AMREC	30%	40%	35%	30%	30%	33%
	Passo de Torres	AMESC	30%	35%	35%	35%	30%	33%
	Ermo	AMESC	30%	35%	30%	30%	30%	31%
	Santa Rosa de Lima	AMUREL	25%	30%	30%	35%	30%	30%
	Treviso	AMREC	35%	30%	25%	30%	30%	30%
40º	São João do Sul	AMESC	30%	30%	30%	25%	25%	28%
	Balneário Arroio do Silva	AMESC	25%	25%	25%	25%	25%	25%
	Pescaria Brava	AMUREL	15%	20%	20%	20%	25%	20%
43º	Orleans	AMREC	45%	45%	40%	40%	0%*	43%
	Armazém	AMUREL	35%	40%	40%	45%	0%*	40%
	Santa Rosa do Sul	AMESC	30%	35%	30%	30%	0%*	31%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com os dados individualizados por municípios verificou-se que o município de Içara se posicionou como o município com maior grau de adesão em todos os anos de vigência do PIPCP, apresentando uma variação positiva de 10 pontos percentuais do resultado de 2015 para 2019. O único município – além de Içara – que apresentou percentual igual ou superior a 50% em todos os exercícios foi o município de São Ludgero, que possui menos de 15 mil habitantes. Na média de todo o período analisado, Criciúma e Imbituba juntam-se a Içara e São Ludgero como os municípios com média superior a 50% de adesão aos procedimentos.



Com relação aos municípios com menor grau de adesão, destaca-se o município de Pescaria Brava, com 25% no último exercício e média de 20% em todo o período, sendo o município com a menor média e com o menor grau de adesão em 2019 – junto de São João do Sul e Balneário Arroio do Silva. Apesar do baixo grau verificado, houve uma evolução de 10 pontos percentuais no período 2015-2019.

As maiores evoluções em todo o período analisado foram de 20 p.p. nos municípios de Imbituba e Tubarão. Por outro lado, os municípios de São Martinho, Nova Veneza, Jacinto Machado, Treviso e São João do Sul evidenciaram uma menor quantidade de procedimentos em 2019 do que haviam evidenciado em 2015, com uma variação negativa de 5 p.p. Os municípios de Orleans, Armazém e Santa Rosa do Sul não apresentaram os dados de 2019 até o momento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada demonstrou como resultado uma evolução geral no grau de adesão aos procedimentos contábeis patrimoniais por parte dos municípios. Porém, a evidenciação atual ainda pode ser considerada insatisfatória, baseado nas determinações e no planejamento do PIPCP, com 80% dos municípios da região sul catarinense apresentando um grau de adesão inferior a 50% no exercício mais recente, além de 3 municípios não terem publicado suas DCAs até a conclusão deste artigo, configurando, portanto, atraso na publicação das informações, que possuem como prazo a data 30/04/2020 conforme exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com os resultados obtidos com a metodologia utilizada verificou-se que, dentre as associações de municípios pesquisadas – AMESC, AMREC e AMUREL –, a AMREC apresentou os melhores resultados; considerando o fator população, os municípios com mais de 50 mil habitantes evidenciaram a maior adesão e entre os municípios, destacou-se Içara (AMREC, mais de 50 mil habitantes), líder no ranking de adesão do primeiro ao último ano pesquisado, que representa toda a vigência do PIPCP.

Observou-se a relação entre o porte do município com a tendência a um maior grau de adesão aos procedimentos, o que pode se justificar por possuírem maiores estruturas administrativas, maiores orçamentos, processos organizacionais mais desenvolvidos e maior descentralização do poder decisório, com convergência de interesses e ideias distintas. Apesar da tendência observada, registra-se que alguns municípios como São Ludgero e Gravatal – com menos de 15 mil habitantes – encontram-se nas primeiras posições do ranking, mostrando que não se trata de uma regra. O estudo de Xavier e Silva (2017) concluiu que a dificuldade das adaptações organizacionais – de rotinas, sistemas de informação, capacitação de profissionais – foi o principal motivo para considerar o município pouco preparado para o PIPCP e demais mudanças ocorridas na contabilidade pública. Se essas adaptações impõem dificuldades a municípios do porte de Belo Horizonte, a tendência é que imponham ainda mais dificuldades a municípios de menor porte.

O objetivo geral do trabalho, que consiste em identificar se os municípios do sul catarinense evidenciaram em seus balanços patrimoniais e demonstrações de variações patrimoniais dos exercícios de 2015 a 2019 os procedimentos contábeis patrimoniais abrangidos pela pesquisa, observando os prazos estipulados no PIPCP de acordo com o porte do município, foi atendido através da coleta dos dados nas declarações de contas anuais municipais publicadas no portal do SICONFI e os objetivos específicos foram alcançados com a elaboração dos rankings dos



municípios e procedimentos pesquisados e com a análise dos dados pelos diferentes agrupamentos.

Os resultados obtidos demonstraram uma necessidade de aprimoramento na execução das rotinas contábeis dentro dos departamentos de contabilidade dos municípios, para evolução da evidenciação dos procedimentos contábeis patrimoniais e conseqüente melhoria na qualidade da informação contábil, para fins de gestão dos recursos públicos, transparência e prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e à população em geral, concluindo-se que há muito a ser desenvolvido na parte patrimonial da CASP brasileira.

Diferentemente do resultado encontrado no estudo de Rosa et al (2019) na UFF, os procedimentos relacionados a bens móveis e imóveis e suas depreciações tiveram boa adesão nos municípios do sul catarinense, sendo uns dos procedimentos com maior grau de adesão.

Como limitações de pesquisa destaca-se que: i) para a coleta de dados é necessário que os municípios publiquem suas demonstrações, porém os municípios de Orleans, Armazém e Santa Rosa do Sul não transmitiram suas declarações de 2019 até a data da coleta, mesmo que o prazo tenha findado em 30 de Abril de 2020 (antes da coleta dos dados), o que impediu uma coleta completa do último ano; ii) a metodologia aplicada não abrangeu todos os procedimentos patrimoniais, visto que ela se utiliza do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais para mensurar a evidenciação dos procedimentos por meio do saldo das contas contábeis, porém alguns procedimentos não são registrados ou não apresentam confiabilidade somente com a evidenciação nessas demonstrações e iii) como nas DCAs é utilizado o PCASP da federação, o detalhamento das contas não é minucioso como na evidenciação utilizando o PCASP estendido, apresentando pouca especificação do que é representado pela conta contábil.

Como sugestão de futura pesquisa fica o incentivo a utilizar o modelo empregado por este trabalho para analisar todo o estado de Santa Catarina, a região Sul e a todo o país, considerando desde o primeiro ano de vigência do plano até os dados mais recentes publicados.

Recomenda-se ainda, como possibilidade de estudos futuros para aprofundamento do tema, a realização de pesquisas que analisem o perfil econômico e orçamentário dos municípios, com foco em investigar as razões pelas quais os municípios de menor porte tendem a evidenciar menos procedimentos contábeis patrimoniais e de que forma essa realidade pode ser aprimorada. Para isso, seria importante estudar a prática das rotinas contábeis dentro da administração municipal, identificando e comparando a estrutura de pessoal e tecnológica, as rotinas empregadas e as ações tomadas para promover a convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BRASIL, **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, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964,



Seção 1, p. 2745. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 20 jul. 2020.

_____, **Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 maio 2000, Seção 1, p. 1. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 20 jul. 2020.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo à Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015**. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA_N_548_DE_24_DE_SETEMBRO_DE_2015_Anexo_PIPCP_DOU.pdf. Acesso em: 20 jul. 2020.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2020. Disponível em: <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/> Acesso em: 02 jul. 2020.

COUTO, Lucas Henrique Nascimento do. **Processo de convergência da contabilidade pública**: um enfoque na divulgação do balanço patrimonial dos estados do nordeste. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/12032>. Acesso em 20 jul. 2020.

CRESWELL, John W.; CLARK, Vicki L. Plano. **Pesquisa de métodos mistos**. 1. ed. Porto Alegre: Penso, 2007.

FEIJÓ, Paulo Henrique; RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entendendo o plano de contas aplicado ao setor público**. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2014.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues *et al.* Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília v. 6, n. 4, p. 434-447, out./dez. 2012. Disponível em: <http://www.repec.org.br/repec/article/view/260/667>. Acesso em 20 jul. 2020.

MARQUES, L. R.; FILHO, J. E. B.; CALDAS, O. V. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 14, n. 161973, p. 1-12, mai. 2020. Disponível em: <http://www.periodicos.usp.br/rco/article/view/161973/160541>. Acesso em: 02 jul. 2020.

MENDES, Cibele Soares. **Análise do processo de Convergência da Contabilidade Pública no Brasil às Normas Internacionais do Setor Público**. Monografia (Especialização) - Fundação João Pinheiro. Escola de Governo



Professor Paulo Neves, Belo Horizonte, 2019. Disponível em:
<http://monografias.fjp.mg.gov.br/handle/123456789/2576>. Acesso em 16 jul. 2020.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva; TEIXEIRA, Marilia Cassia. **Contabilidade Governamental**. 1. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PICCINI, Allan Jonson. **Disclosure dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público**: uma contribuição na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros. 2018. Dissertação (Mestrado) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2018. Disponível em:
http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Allan%20Jonson%20Piccini.pdf. Acesso em 20 jul. 2020.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In. BEUREN, Ilse Maria. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ROSA, Wallace de Carvalho Lopes *et al.* Convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade: Um Estudo de Caso na Universidade Federal Fluminense. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 74, p. 41-51, jan./abr. 2019. Disponível em: <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/3472/2648>. Acesso em: 20 jul 2020.

ROVARIS, N. R. S.; DALL’ASTA, D.; WALTER, S.A. Os Profissionais da Contabilidade e a Estrutura Conceitual Básica: Percepções Acerca dos Alicerces Contábeis sob a Óptica da Teoria da Estruturação. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 73, p. 23-33, 2018. Disponível em:
<http://www.spell.org.br/documentos/ver/52650>. Acesso em: 20 jul. 2020.

SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D.; GUINDANI, J. F. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista Brasileira de História & Ciências Sociais**, v. 1, n. 1, jan./jun. 2009. Disponível em:
<https://www.rbhcs.com/rbhcs/article/view/10351/pdf>. Acesso em: 20 jul. 2020.

SCHNEIDER, César; MIGUEL, Marcos Portella. **Manual da contabilidade pública**. 1. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

SILVA, Flávia de Araújo e. A Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais feita pelas Entidades Mineiras. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 38, n. 1, jan./jun. 2020. Disponível em:
<https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/444/452>. Acesso em: 10 ago. 2020.

VOLPATO, Gilson Luiz. O método lógico para redação científica. **Revista Eletrônica de Comunicação Informação & Inovação em Saúde**, v. 9, n. 1, jan./mar. 2015. Disponível em:
<https://www.reciis.icict.fiocruz.br/index.php/reciis/article/view/932/1577>. Acesso em: 20 jul. 2020.



XAVIER, Marília Celestino; SILVA, Flávia de Araújo e. Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados Pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte-MG. In: XIV CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 14., 2017, São Paulo. **Anais eletrônicos [...]**. São Paulo: USP, 2017. Disponível em:
<https://congressosp.fipecafi.org/anais/AnaisCongresso2017/ArtigosDownload/194.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2020.