



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**LEONEL RITCHIE DE SOUZA MOURA**

**ASPECTOS DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE  
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA PROPOSTA DE  
IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA  
PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN.**

**MOSSORÓ – RN  
2023**

**LEONEL RITCHIE DE SOUZA MOURA**

**ASPECTOS DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE  
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA PROPOSTA DE  
IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA  
PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN.**

Trabalho Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semiárido, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior.

**MOSSORÓ – RN  
2023**

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

M929a Moura, Leonel Ritchie de Souza.  
ASPECTOS DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS  
DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO: uma proposta de implantação dos  
procedimentos contábeis patrimoniais na  
Prefeitura Municipal de Mossoró-RN. / Leonel  
Ritchie de Souza Moura. - 2023.  
113 f. : il.

Orientadora: Antônio Erivando Xavier Júnior  
Xavier Júnior.  
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural  
do Semi-árido, Programa de Pós-graduação em  
Mestrado Profissional em Administração Pública, 2023.

1. Procedimentos Contábeis Patrimoniais. 2.  
Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 3.  
convergência. I. Xavier Júnior, Antônio Erivando  
Xavier Júnior, orient. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada por sistema gerador automático em conformidade  
com AACR2 e os dados fornecidos pelo autor(a).

Biblioteca Campus Mossoró / Setor de Informação e Referência

Bibliotecária: Keina Cristina Santos Sousa e Silva

CRB: 15/120

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

**LEONEL RITCHIE DE SOUZA MOURA**

**ASPECTOS DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE  
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA PROPOSTA DE  
IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA  
PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN.**

Trabalho Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semiárido, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior.

Aprovado em: 28/03/2023

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior**  
Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA)  
Presidente

---

**Prof. Dr<sup>a</sup>. Thaiseany de Freitas Rêgo**  
PROFIAP / Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA)  
Examinador Interno

---

**Prof. Dr. Dimas Barrêto de Queiroz**  
PROFIAP / Universidade Federal da Paraíba (UFPB)  
Examinador Externo à Instituição

Dedico este trabalho à minha mãe Leda,  
pela bondade, força e amor aos filhos.

## AGRADECIMENTOS

Ao longo da nossa trajetória há momentos bons e ruins e, são nesses últimos, que necessitamos de um maior suporte externo. Nesta perspectiva, apresento os meus cordiais agradecimentos.

A Deus, por sempre guiar os meus passos me dando força e determinação.

À minha mãe, Leda, minha vida, por acreditar muito em mim; bem mais do que eu mesmo.

Às minhas irmãs Leidiane e Lamyla, pela nossa união e amizade em todos os momentos da vida.

Aos meus sobrinhos Pietra, João, Aninha e Ben, que são as luzes da minha vida e da minha família.

Aos meus amigos: Itaguaci; Jocássia e; especialmente, Eduardo, que me ajudou nos momentos em que precisei conciliar mestrado, pandemia e mudança de casa.

À Talita, um dos melhores presentes que este mestrado me deu. Nos reconectamos e nos tornamos grandes amigos.

Aos meus colegas da UFERSA, principalmente Arly, Patrícia e Saulo, que me deram todo o suporte necessário.

Ao meu orientador e colega de trabalho, Prof. Dr. Erivando Xavier Júnior, no qual tento me espelhar, pela competência, dedicação e zelo com os colegas, alunos e com a ciência contábil.

Aos professores do programa de mestrado, em especial ao Prof. Napiê Galvê Araújo Silva, pelo aprendizado e disponibilidade.

Aos professores membros da banca de qualificação, Prof. Dr<sup>a</sup>. Thaiseany de Freitas Rêgo e Prof. Dr. Dimas Barrêto Queiroz, pelas contribuições a esta pesquisa.

## RESUMO

A convergência às normas internacionais trouxe à Contabilidade Aplicada ao Setor Público inúmeros desafios, sendo o principal deles a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial. Neste contexto, foi aprovado, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), que estabelece Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) obrigatórios para todos os entes da federação. Assim, observando o desafio da adoção desses procedimentos, por parte dos municípios, o presente estudo teve por objetivo avaliar como está o processo de implementação dos PCP's na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, por meio do mapeamento quantitativo dos PCP's e de entrevista com o Contador Geral. Foram analisadas as Contas Anuais do ente federativo do exercício de 2021. Para tanto, procedeu-se um estudo qualitativo, descritivo, com pesquisas documentais, entrevista e a estratégia de estudo de caso. O resultado apontou que a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN apresenta um grau médio de evidenciação do PIPCP, promulgado pela Portaria STN nº 548/2015. Conclui-se que o ente federativo apresenta dificuldades no processo de convergência, principalmente por falta de capacitação dos servidores públicos envolvidos e utilização de sistemas contábeis precários para os registros patrimoniais. Efetivamente a pesquisa comprovou os obstáculos vivenciados por parte da prefeitura estudada, o que contribui para o debate acerca da convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público pelos municípios brasileiros.

Palavras-chave: Procedimentos Contábeis Patrimoniais; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; convergência.

## **ABSTRACT**

Convergence to international standards brought to Applied Public Sector Accounting numerous challenges, the main one being the change from the budgetary approach to the equity approach. In this context, the National Treasury Secretariat (NTS) approved the Plan for the Implementation of Asset Accounting Procedures (PIAAP), which establishes mandatory Asset Accounting Procedures (AAP's) for all entities of the federation. Thus, observing the challenge of adopting these procedures by the municipalities, the present study aimed to evaluate how the AAP's implementation process is in the City Hall of Mossoró-RN, through the quantitative mapping of the AAP's and an interview with the General Accountant. The Annual Accounts of the federative entity for the year 2021 were analyzed. For this purpose, a qualitative, descriptive study was carried out, with documentary research, interviews and the case study strategy. The result showed that the Municipality of Mossoró-RN presented a medium degree of disclosure of the PIAAP, enacted by Ordinance NTS nº 548/2015. It is concluded that the federative entity has difficulties in the convergence process, mainly due to the lack of training of the public servants involved and the use of precarious accounting systems for asset records. Effectively, the research confirmed the obstacles experienced by the municipality studied, which contributes to the debate about the convergence of Brazilian accounting standards applied to the public sector by Brazilian municipalities.

**Keywords:** Equity Accounting Procedures; Accounting Applied to the Public Sector; convergence.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Síntese das principais mudanças ocorridas na CASP no Brasil .....	24
Quadro 02 - NBC TSP e IPSAS .....	28
Quadro 03 - PCP's para municípios com mais de 50 mil habitantes, conforme PIPCP .....	33
Quadro 04 - Definições dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais elencados na pesquisa...	34
Quadro 05 - <i>Check-list</i> de verificações dos PCP's .....	42
Quadro 06 - <i>Check-list</i> de verificações da adoção dos PCP's e das contas contábeis .....	43
Quadro 07 - Resumo metodológico da pesquisa .....	47
Quadro 08 - <i>Check-list</i> dos PCP's analisados na primeira etapa.....	50
Quadro 09 - Check-list dos PCP's analisados, após a entrevista.....	56
Quadro 10 – Resumo dos principais pontos da Entrevista .....	57
Quadro 11 - <i>Check-list</i> dos PCP's não evidenciados pela Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, em 2021.....	59
Quadro 12 - Modelo de Relatório Mensal de Movimentação de Bens .....	66
Quadro 13 - Modelo de Formulário para registro de <i>Softwares</i> .....	70
Quadro 14 - Modelo de Relatório Mensal de Movimentação do Almoxarifado .....	70
Quadro 15 - Taxas de Depreciação dos Bens de Infraestrutura .....	72

## LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Caracterização da pesquisa e procedimento técnico.....	40
Figura 02 - Classes do Balanço Patrimonial e exercícios de implantação .....	49
Figura 03 - Etapas para a evidenciação do PCP 01 – Créditos Tributários.....	60
Figura 04 - Etapas para a evidenciação do PCP 06 – Ajustes para Perdas de Créditos a Receber .....	61
Figura 05 - Árvore de decisão para o reconhecimento de uma provisão .....	62
Figura 06 - Anexo de Riscos Fiscais da Prefeitura Municipal de Mossoró .....	64
Figura 07 - Etapas de implantação dos PCP's 10 e 11 .....	65
Figura 08 - Etapas de implantação dos PCP's 17, 18 e 19 .....	68
Figura 09 - Etapas de implantação do PCP 22 .....	71

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACCA - Associação de Contadores Certificados

Art. - Artigo

BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento

CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CF/1988 – Constituição Federal de 1988

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CONTROL - Controladoria Geral do Município de Mossoró

DCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

FASB – Financial Accounting Standards Board

FMI - Fundo Monetário Internacional

GA - Grupo Assessor

G20 - Grupo do G20

IASB - International Accounting Standards Board

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IFAC - *International Federation of Accountants*

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MF - Ministério da Fazenda

NBCASP - Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

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

NPM - *New Public Management*

OECD - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU - Organização das Nações Unidas

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCP - Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PIPCP - Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PPP's - Parcerias Públicos Privados

RMB - Relatório Mensal de Movimentação de Bens

RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária

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

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	14
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA .....	16
1.2 OBJETIVOS .....	17
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	17
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	17
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA .....	17
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	20
2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO .....	20
2.2 CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO .....	25
2.3 PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO SETOR PÚBLICO .....	30
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	39
3.1 TIPO DE PESQUISA .....	39
3.2 OBJETO DE ESTUDO .....	40
3.3 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS .....	41
3.4 RESUMO DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	47
<b>4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	49
4.1 MAPEAMENTO DO ESTÁGIO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN ....	49
4.2 AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE ADESÃO DA PREFEITURA DE MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN AOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS .....	52
4.3 PLANO DE AÇÃO PARA A IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN.....	58
<b>4.3.1 Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Créditos Tributários a Receber e Demais Créditos</b> .....	59
<b>4.3.2 Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial Ajustes para Perdas de Créditos a Receber</b> .....	60
<b>4.3.3 Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial das Provisões</b> .....	61
<b>4.3.4 Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais dos Ativos e Passivos Contingentes</b> .....	63

<b>4.3.5 Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Depreciação, Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado .....</b>	<b>64</b>
<b>4.3.6 Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Softwares, Patentes, Marcas, Licenças e Congêneres; Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável e Amortização de Intangível .....</b>	<b>67</b>
<b>4.3.7 Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial Estoques ...</b>	<b>70</b>
<b>4.3.8 Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial dos Ativos de Infraestrutura .....</b>	<b>71</b>
<b>4.3.9 Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial dos Ativos do Patrimônio Cultural .....</b>	<b>72</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>74</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>76</b>
<b>APÊNDICE A – ROTEIRO PARA A ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA .....</b>	<b>85</b>
<b>APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO .....</b>	<b>89</b>
<b>APÊNDICE C – GARANTIAS ÉTICAS AOS PARTICIPANTES DA PESQUISA .....</b>	<b>92</b>
<b>APÊNDICE D – ÉTICA EM PESQUISA COM SERES HUMANOS .....</b>	<b>93</b>
<b>APÊNDICE E – PRODUTO TÉCNICO .....</b>	<b>94</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a década de 80, a contabilidade de diversos países vem passando por transformações devido à convergência das suas normas aos padrões internacionais (KLANN; MACÊDO, 2014; AMORIM; MARQUES, 2019). Esse processo de convergência contábil abrange também a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 9ª edição, o processo de evolução da contabilidade pública brasileira deve ser analisado de forma histórica e contextualizado, levando-se em consideração o desenvolvimento das finanças públicas do país (BRASIL, 2021).

O primeiro marco na contabilidade das organizações públicas brasileiras ocorreu com a publicação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu regras com a finalidade de construir administrações financeiras e contábeis mais consistentes, contudo, devido ao enfoque orçamentário dado pela lei, a evidenciação dos aspectos patrimoniais ficou em segundo plano, tornando este dispositivo legal defasado em relação ao registro dos atos e fatos inerentes ao patrimônio público (COSTA; PEREIRA, 2019).

No ano de 2000 foi editada a Lei Complementar nº 101 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) com a finalidade de proporcionar o equilíbrio das contas governamentais e estabelecer normas de finanças públicas direcionadas à transparência e à responsabilidade da gestão fiscal, todavia esse regulamento não propiciou uma análise mais profunda dos fenômenos patrimoniais das entidades do setor público brasileiro. Soares e Scarpin (2010) reconhecem a importância da LRF, no entanto argumentam que a contabilidade pública, no Brasil, permaneceu, após a edição da Lei Complementar nº 101/2000, com regras obsoletas, de cunho legalistas, carentes de mudança e sem foco no patrimônio público, objeto de estudo da contabilidade das organizações públicas.

Em relação ao processo de convergência das normas de contabilidade pública, as primeiras diretrizes internacionais para uma reestruturação da ciência contábil ocorreram a partir do ano de 2001, quando começaram a ser emitidos, pela *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), os pronunciamentos contábeis (LÜDER, 2009). A modernização das regras da contabilidade governamental é considerada como parte integrante da reforma da Administração Pública e tem como finalidade contribuir para a melhoria no desempenho dos governos (CHAN, 2010). Nascimento (2008) argumenta que há cada vez mais a necessidade

de comparabilidade das finanças públicas das diversas nações, com o propósito de formular parâmetros que possibilitem mensurar o desempenho da administração pública.

As reformas nos conceitos e aplicação da contabilidade e finanças do setor público, na maioria dos países, foram motivadas por instituições internacionais como Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional (FMI), Grupo do G20 (G20), Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e organismos de auditoria estrangeiros. Dessarte, essas instituições influenciaram os países no processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (AQUINO; CARPECHIONE; CARDOSO, STECCOLINI, 2020).

Nesse aspecto, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) criou, no ano 2000, o Comitê do Setor Público, que passou a emitir as primeiras Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS, em inglês) (CRUVINEL; LIMA, 2011). A emissão das IPSAS é considerada um marco importante no processo de convergência, haja vista que promoveu impulso para a reforma da contabilidade do setor público no mundo (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007).

A convergência às IPSAS é essencial para que possíveis questões governamentais e políticas sejam determinadas e mensuradas por meio de uma análise técnica e em base consistente, assim, contribuindo, dentre outras práticas, para que os governantes prestem contas das suas ações à sociedade com eficiência e eficácia (ALMEIDA; SALAROLI, 2014).

O Brasil também se encontra em processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público ou IPSAS e a adoção das novas regras vem ocorrendo de forma gradativa em todos os entes federativos. Esse processo trouxe como fator principal o resgate do enfoque contábil desse setor, que deixa de ser voltado preponderantemente ao controle orçamentário, e passa a ser direcionado principalmente ao aspecto patrimonial, com a utilização do regime de competência para as receitas e para as despesas públicas (MELLO *et al.*, 2014).

O processo de convergência contábil no setor público brasileiro teve origem com a publicação da Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 184, de 25 de agosto de 2008, editada pelo então Ministério da Fazenda, e também com o Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009. Esses instrumentos estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 2016, e buscam a convergência às IPSAS, emitidas pelo IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*) (BRASIL, 2021).

Em vista disso, algumas normas já foram traduzidas e implementadas no país. Essas normas, segundo o CFC (2022) trazem os novos conceitos e procedimentos contábeis que, a partir de janeiro de 2010, passaram a ser obrigatórios na contabilidade do setor público em qualquer esfera governamental: trinta e quatro NBC TSP (da 01 a 34) e a NBC TSP 16.11 (Sistema de Informação de Custos do Setor Público). Segundo Santos *et al.* (2015), as normas brasileiras de contabilidade pública buscam a uniformidade das informações exigindo que as Demonstrações e Relatórios Contábeis estejam nos mesmos padrões para possibilitar a comparabilidade por parte dos usuários.

A STN criou também, no ano de 2008, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), válido em 2009, em consonância com as IPSAS e as NBC TSP, tornando a sua aplicação obrigatória a todos os entes da Federação. Desse modo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é o responsável pela edição das normas que são a base conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), no Brasil, e a STN é órgão responsável pela edição do MCASP, que estabelece as regras de implantação das NBC TSP.

Em 21 de novembro de 2013, foi emitida a Portaria nº 634, que trata das diretrizes dos procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com o objetivo de consolidar as contas públicas sob a mesma base conceitual (BRASIL, 2013). Essa portaria elencou uma série de ajustes com prazos determinados destacando a implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Dando sequência ao processo de convergência da contabilidade do setor público aos padrões internacionais e de modo a seguir as orientações da Portaria STN nº 634/2013, a STN editou, em 29 de setembro de 2015, a Portaria STN nº 548, que trata do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) (BRASIL, 2015).

No PIPCP estão definidos os prazos-limites obrigatórios concernentes à implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) e os mecanismos a serem adotados para a consolidação das contas pública em nível nacional, sob a mesma base conceitual, assim como são realizadas considerações sobre a descrição do procedimento, as fontes legais e as etapas necessárias para a respectiva implantação de maneira detalhada aos entes federativos (BRASIL, 2015). Segundo essa Portaria, a adoção gradual das normas internacionais aplicadas ao setor público se dará até o exercício de 2024.

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Tendo em vista o Anexo da Portaria STN nº 548/2015, o qual versa sobre os prazos de adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) aplicáveis aos entes da Federação, objetivando a consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, os governos municipais brasileiros têm enfrentado grandes obstáculos no tocante ao processo de implantação das novas normas de contabilidade, devido a fatores como a falta de servidores públicos capacitados e organizações públicas com estruturas precárias (RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015).

Nessa conjuntura de remodelação dos municípios brasileiros, quanto às normas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), decorrente do processo de convergência contábil, buscou-se responder ao seguinte questionamento: Como está o processo de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Considerando o contexto apresentado, quanto ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, foi estabelecido como objetivo geral avaliar como está o processo de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- Mapear o estágio de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) na Prefeitura de Mossoró/RN;
- Avaliar o nível de adesão contábil do município de Mossoró-RN aos PCP's;
- Elaborar um plano de ação para implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) para a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, em conformidade com o cronograma de implantação estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

## 1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Levando-se em consideração o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), a Administração Pública necessitará empenhar-se para desenvolver as suas atividades de acordo com as práticas internacionais de contabilidade e assim contribuir para a evidenciação do patrimônio público, isto é, dando o enfoque adequado ao seu objeto de estudo, o patrimônio público, e primando por seu registro integral.

Neste sentido, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), anexo à Portaria STN nº 548/2015, tem como propósito operacionalizar o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade do setor público, definindo os prazos limites obrigatórios para a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) em todos os entes federativos.

Os PCP's, segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 9ª edição, publicado no ano de 2021, apresentam o conjunto de conceitos, diretrizes e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e a sua associação com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) que visam à convergência aos padrões a serem observados pela Administração Pública e buscam, ainda, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas à sociedade, de maneira a propiciar o exercício da cidadania no controle do patrimônio dos governos federal, estadual, distrital e municipal (BRASIL, 2021).

Dessa maneira, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vêm inserindo os PCP's, desde o ano de 2015, visando o reconhecimento, mensuração, evidenciação e controle do patrimônio; todavia, alguns entes federativos apresentam dificuldades no que se refere ao atendimento do cronograma de implantação. Sendo assim, tendo em vista esses obstáculos, a edição do PIPCP no Brasil, com base na experiência nacional e internacional, estabeleceu o gradualismo para a implantação dos PCP's (BRASIL, 2015).

Nessa perspectiva, este estudo se justifica, sob o aspecto prático, devido à dificuldade de controle e implementação, pelos municípios brasileiros, dos procedimentos do PIPCP e aos cumprimentos dos prazos limites obrigatórios, por se tratar de uma realidade ainda recente para os órgãos responsáveis pela CASP no país (SILVA *et al.*, 2020).

A expectativa deste estudo é a elaboração de um plano de ação para a implantação dos PCP's que possibilite o cumprimento dos prazos de adoção, com vistas à consolidação das contas públicas e a validação de dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), buscando-se a padronização dos procedimentos contábeis adotados na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN.

Outrossim, é relevante a elaboração do plano de ação, tendo em vista o cumprimento dos aspectos legais e o contexto de convergência às normas contábeis internacionais, porquanto proporciona a comparabilidade entre os entes, a adequada consolidação das contas públicas e a instrumentalização do controle interno, externo e social. Além disso, a elaboração do referido plano de ação para a Prefeitura de Mossoró-RN contribuirá para a adoção dos PCP's, os quais permitirão: a geração de informações úteis para a tomada de decisão por partes dos usuários e dos gestores; o registro, a representação e a adequada evidenciação das transações que impactam no patrimônio público e; a melhoria no processo de prestação de contas no município em estudo.

Portanto, torna-se crescente a necessidade da qualidade e normalização da evidenciação contábil dos atos e fatos administrativos no âmbito municipal, e este estudo, somando-se às outras várias produções emitidas pelos órgãos contábeis superiores, tem como intenção fomentar o processo de convergência e profissionalização do sistema contábil da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN para fazer face às mudanças apresentadas, servindo como norma a ser seguida e guia de planejamento operacional contábil.

Por último, a pesquisa em questão poderá ser replicada em outros municípios, permitindo, portanto, a comparabilidade entre os entes no tocante aos avanços no processo de convergência às IPSAS.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, o estudo abordará os aspectos teóricos que fundamentam a presente pesquisa. O referencial está segregado em três seções, quais sejam: Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro, se propõe a estudar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, bem como a sua evolução; Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, traz a contextualização sobre o processo de convergência do Brasil às normas internacionais, e Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público, relaciona os procedimentos contábeis patrimoniais a serem adotados em municípios com mais de 50 mil habitantes.

### 2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

A contabilidade é uma ciência social que tem como objetivo fornecer aos usuários, internos e externos à entidade, informações de natureza econômica, financeira, de produtividade e social com o propósito de manter, por meio de suas técnicas, o controle permanente do patrimônio das organizações (IUDÍCIBUS; MARION, 2000; KOHAMA, 2016).

A ciência contábil possui objeto de estudo próprio, qual seja o patrimônio das entidades, e seus conhecimentos são obtidos por meio de métodos racionais em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais, sendo caracterizada por um conjunto de procedimentos sistematizados, tais como a identificação, classificação, mensuração, registro, acúmulo, sumarização e evidenciação das informações, na busca do seu fim específico (CASTRO, 2013).

Em relação à contabilidade pública, Haddad e Mota (2010) a conceitua como ramo da ciência contábil que aplica as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos nas entidades públicas, apurando resultados e relatórios periódicos com base em normas de direito administrativo e financeiro. Já Silva (2009) e Kohama (2016) afirmam que a contabilidade pública estuda, orienta, controla e organiza a fazenda pública, por meio do patrimônio público e suas variações e não está restrita às instituições de direito público, mas também à administração indireta, nela incluídas as estatais.

Ainda, o CFC (2022) define, no seu portal eletrônico oficial, a contabilidade das organizações públicas, atualmente denominada de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), como ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os

princípios e as normas contábeis voltadas à gestão do patrimônio dos entes públicos, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

As normas contábeis aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público, aos governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal), municipais, e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta, inclusive as empresas estatais dependentes (BEZERRA FILHO, 2014; PISCITELLI; TIMBÓ, 2019; BRASIL, 2021).

A CASP é organizada de modo a permitir o acompanhamento orçamentário, composição patrimonial, determinação de custos dos serviços industriais, balanços gerais e análise de resultado econômico e financeiro (HADDAD; MOTA, 2010; KOHAMA, 2013).

Não obstante, em consequência da grande quantidade de normatizações e menor grau de discricionariedade do setor público do país, a contabilidade pública brasileira era utilizada principalmente como ferramenta de controle de gastos, servindo quase que exclusivamente para mensurar índices de atendimento do orçamento público (NIYAMA; SILVA, 2021). Assim, a contabilidade do setor governamental tinha como características principais o controle orçamentário e a limitação dos sistemas contábeis relativos aos registros patrimoniais (SILVA, 2009).

A contabilidade pública, juridicamente, era regida, sobretudo, pela Lei Federal nº 4.320/1964, conhecida como Lei de Finanças Públicas que, segundo Martinho (2013, p. 7) “representou um marco para a Administração Pública ao estabelecer normas de direito financeiro para todos os entes da federação” e pela Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ambas em vigor (SILVA *et al.*, 2020).

A Lei nº 4.320/1964 estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964). Segundo Castro (2013), a lei de finanças públicas brasileira delimitou o conceito de exercício financeiro, assim como estabeleceu quais demonstrações deveriam ser publicadas pela administração pública. A Lei nº 4.320/1964 destaca, no Título IX – Da Contabilidade, os dispositivos que regem legalmente a contabilidade pública do país, com ênfase nos seguintes artigos:

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

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará: [...] VI - As Contas de Compensação. § 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio (BRASIL, 1964).

Outro avanço para as organizações públicas no Brasil, segundo Ravello *et al.* (2015), a Lei nº 101/2000 ou LRF instituiu normas de finanças nos governos (Federal, estaduais e municipais) direcionadas à transparência e responsabilidade na gestão fiscal, inserindo novos conceitos na Administração Pública (BRASIL, 2000). Sousa, Batista e Andrade (2004) apontam que a contabilidade pública ganhou maior relevância com o advento da referida lei complementar, haja vista que, como no setor público só é permitido fazer o que a lei autoriza, a LRF reforçou o papel da CASP para as entidades governamentais.

A importância e os efeitos imediatos da LRF nas contas públicas estão em proporcionar elementos relevantes para alcançar as experiências participativas na gestão pública: transparência nos dados e informações, prestação de contas e gerenciamento eficiente de recursos (PIRES, 1999).

A partir de 2008, teve início o processo de reestruturação das normas de contabilidade pública brasileira cujo principal objetivo era resgatar o patrimônio público, tendo em conta que este é o objeto de estudo da contabilidade na área pública, deixando o orçamento de ser o instrumento principal de estudo, sem desconsiderar, contudo, a sua importância, devido ao fluxo de caixa para predição de arrecadação de receitas e execução de despesas (FELISBINO; QUINTAIROS; TADEUCI, 2012; BARRETO; DUTRA; HENRIQUE, 2019).

A reestruturação da contabilidade do setor público tem o intuito de aproximar as regras da contabilidade do setor público no Brasil com as da contabilidade empresarial, evidenciando o objeto da ciência contábil dos governos (o patrimônio público) e preservando, também, as particularidades da legislação e do orçamento público brasileiro (CASTRO, 2013).

A adoção das normas internacionais de contabilidade pelos entes governamentais, de acordo com o CFC (2016), demanda esforços para a implementação da contabilidade baseada no regime de competência pelas entidades públicas brasileiras, a fim de que a CASP possa cumprir seu objetivo de gerar informações para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

Em vista disso, a contabilidade pública avançou em direção à convergência aos padrões internacionais, aperfeiçoando os procedimentos de produção e divulgação de dados e de informações sobre entidades e órgãos da Administração Pública e divulgando as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), emitidas pelo CFC, com a finalidade de promover o desenvolvimento dos procedimentos contábeis nas diversas entidades públicas (OLIVEIRA; TEIXEIRA, 2019).

A CASP tem como escopo fornecer informações aos gestores públicos para a tomada de decisão do órgão governamental (SCHNEIDER; MIGUEL, 2013). Araújo e Arruda (2009) afirmam que a finalidade da CASP é a escrituração dos fatos patrimoniais das entidades públicas de maneira a garantir planejamento, controle e tomada de decisão para a gestão da organização e para a prestação de contas aos contribuintes; já o seu objeto é o patrimônio público, formado pelos bens e direitos que a entidade estatal dispõe.

Desse modo, no ano de 2007, visando convergir os aspectos da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais - IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), foi criado, por meio da Resolução CFC nº 1.103, um grupo de trabalho, denominado Grupo Assessor (GA), no CFC, voltado à 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), publicou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), definiu e padronizou as Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público (DCASP) (OLIVEIRA; TEIXEIRA, 2019).

Diante disso, a STN, enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, conferido pela Portaria nº 184/2008, do Ministério da Fazenda (2008), e pelo Decreto nº 6.976/2009, passou a editar normas, orientações, instruções a serem seguidas por todas as entidades públicas com o fim de uniformizar procedimentos e torná-los convergentes com as IPSAS (BRASIL, 2008; BRASIL, 2009; BRASIL, 2021).

Em 2014, outro marco histórico refere-se à implantação do Sistema Integrado de Informações Contábeis do Setor Público Brasileiro (SICONFI) para a consolidação nacional das contas públicas pela STN, tendo em vista que este sistema coleta tais informações com maior abrangência para a consistência da consolidação. Em 2015 foi publicado o Balanço Geral da União, obedecendo alguns padrões contábeis. E, por fim, em 2016, tem-se o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), aprovado pela Portaria nº 548, de 2015, da STN, que estabelece um cronograma para a implantação de procedimentos a serem seguidos até o ano de 2024 (BRASIL, 2015).

As medidas implantadas pela STN e CFC basicamente se referem à publicação das NBC TSP, do MCASP, do PCASP, do PIPCP, dentre outros, sempre objetivando a convergência às normas internacionais de contabilidade. Assim, a aderência às novas normas, de fato, é relativa ao cumprimento por parte dos entes governamentais aos procedimentos indicados internacionalmente, enquanto a convergência de direito está associada à inclusão na legislação dos conteúdos das normas internacionais (COSTA *et al.*, 2012).

O Quadro 01 sintetiza as principais mudanças ocorridas na CASP no Brasil, desde a edição da Lei de Finanças Públicas.

Quadro 01 – Síntese das principais mudanças ocorridas na CASP no Brasil.

Ano	Norma	Finalidade
1964	Lei nº 4.320, de 17 de março.	Estatui as normas de direito financeiro aplicáveis aos orçamentos e balanços da União, estados, municípios e do Distrito Federal.
1986	Decreto nº 92.452, de 10 de março.	Criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central dos Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal.
2000	Lei Complementar nº 101, de 4 de maio.	Estabelece normas de finanças para a responsabilidade na gestão fiscal em que se pressupõe a ação planejada e transparente visando ao equilíbrio das contas públicas.
2007	Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro.	Criação do Grupo Assessor (GA) do CFC para a elaboração das normas da CASP. Institui o Comitê Gestor da Convergência no Brasil.
2008	Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto.	Dispõe sobre diretrizes a serem observadas no setor público visando à convergência às normas internacionais (Portaria da Convergência).
2008	Implantação do Grupo de Convergência e edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).	Implantação das 10 primeiras normas brasileiras de contabilidade do setor público que foram publicadas em 21 de novembro e entraram em vigor nessa mesma data, com adoção de forma facultativa, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.
2009	Decreto nº 6.976, de 7 de outubro.	Introdução de atribuições a STN para convergência às normas internacionais (Decreto da convergência)
2009	1ª edição do MCASP, do PCASP, definição e padronização das DCASP.	Publicação da 1ª edição do MCASP, do PCASP, definição e padronização das DCASP.
2011	Sistema de Informação de Custos do Setor Público, em 25 de novembro.	Edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da NBCASP 16.11, que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012.
2014	Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 702/2014, de 10 de dezembro.	Implantação do Sistema Integrado de Informações Contábeis do Setor Público Brasileiro (SICONFI)

2015	Portaria 548, de 24 de setembro.	Dispõe sobre os prazos-limite de adoção dos PCP 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. (Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais)
2016	Publicação do Balanço Geral da União de 2015.	Elaboração em consonância com os dispositivos da Lei nº 4.320/1964, do Decreto-Lei nº 200/1967, da Lei Complementar nº 101/2000, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e do Manual SIAFI, da Secretaria do Tesouro Nacional.
2016	Norma Brasileira de Contabilidade NBCT SP Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, de 23 de setembro.	Aprovação, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Norma Brasileira de Contabilidade NBCT SP Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público com a consequente revogação das seguintes normas: NBCT 16.1, NBCT 16.2, NBCT 16.3, NBCT 16.4 e NBCT 16.5, parte da NBC T 16.6, a Resolução nº 750/1993 e a Resolução nº 1.111/2007.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

## 2.2 CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A convergência às normas internacionais de contabilidade do setor público possibilita que as demonstrações contábeis se tornem comparáveis, a nível nacional e entre os países, modernizam os sistemas de contabilidade e corroboram no processo decisório dos tomadores de decisão das organizações públicas, permitindo a troca de informações contábeis das organizações do setor público (BRITO, 2017; FUERTES, 2008; NOBES; PARKER, 2008).

Outrossim, a adoção das normas contábeis internacionais permite maior transparência das contas públicas, aperfeiçoamento do processo de tomada de decisão por parte dos usuários da informação contábil, significando um avanço na gestão financeira dos governos (ASSOCIAÇÃO DE CONTADORES CERTIFICADOS, 2017; AZEVEDO *et al.*, 2020; BISOGNO; CUADRADO-BALLESTEROS, 2021).

Dessa forma, tendo em vista o crescimento da economia e a abertura do mercado brasileiro, tornou-se fundamental a inserção do país no processo de convergência às IPSAS, objetivando propiciar aos investidores de bens e serviços, aos gestores e aos cidadãos, informações fidedignas, compreensíveis, transparentes e comparáveis, auxiliando no processo de tomada de decisão (SILVA, 2009). Para Niyama (2008), a finalidade da reestruturação da contabilidade é a quebra de fronteiras e de obstáculos entre os governos, tornando as informações mais compreensíveis.

A convergência internacional da contabilidade vem ocorrendo há anos e alguns organismos como o IFAC, o IASB e o FASB, dedicam tempo e esforços para atingir o propósito de adequar as normas contábeis desses países às IPSAS, salvaguardando as características e especificidades de cada nação (ASSIS; MADEIRA; SILVA, 2004; AQUINO *et al.*, 2010).

Um dos motivos pelos quais a contabilidade com base no regime de competência ainda não alcançou um papel indubitável no âmbito das finanças públicas, segundo Sasso e Varela (2020), mencionando a concepção de Bergmann *et al.* (2019) sobre o tema, é a ausência de um arcabouço teórico dominante.

Assim, a *New Public Management* (NPM) ou Nova Administração Pública, segundo Neves e Gómez-Villegas (2020), tornou-se a teoria dominante para as reformas do setor público durante as últimas três décadas, influenciando as discussões sobre a gestão pública em diversos países do mundo, entre eles o Brasil. Estas reformas impactam vários sistemas, incluindo a contabilidade. Nesse aspecto, a readequação para o regime de competência é uma das principais questões da NPM, apontada como uma forma de melhorar a qualidade da gestão dos governos (AMARAL; BOLFE; VICENTE, 2014).

A NPM é conceituação genérica para uma série de reformas administrativas, quais seja a avaliação de desempenho com base em parâmetros mensuráveis, ênfase no resultados, fomento à competição na Administração Pública, fortalecimento da autonomia dos administradores públicos; com o objetivo de implantar melhorias no setor público, inclusive no desempenho (NIYAMA; SILVA, 2021). Essas reestruturações, segundo Denhardt (2017), oriundas da globalização costumam induzir os processos de reformas, assim como no fato de que diversos países tiveram estas reestruturações impostas por organizações internacionais, como o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial, como uma imposição para a concessão de assistência financeira.

As principais concepções da NPM são atinentes a um Estado administrativo com atributos das organizações privadas no que concerne aos contratos de gestão, avaliação de desempenho, foco nos resultados, redução da burocracia, ênfase na eficiência, busca mecanismos regulatórios, estímulo à produtividade, orçamento por resultados e performance, entre outras (ARAÚJO, 2010).

No que diz respeito ao regime de competência da contabilidade governamental, a sua contribuição está em maximizar a transparência e *accountability* no setor público, já que as receitas não mais serão reconhecidas no momento do recebimento dos recursos, mas quando

da ocorrência do fato gerador, permitindo um maior controle, tanto por parte dos gestores públicos, quanto da sociedade (MAGALHÃES *et al.*, 2013).

Diversas pesquisas apontaram a adoção da contabilidade patrimonial e a consequente adoção do regime de competência como um fator preponderante para o aperfeiçoamento da evidenciação contábil no setor público (ANTHONY, 1985; AIKEN; CAPITANIO, 1995; ROBINSON, 2002; TORRES, 2004; CHRISTIAENS, 2004; DUTTA; REICHELSTEIN, 2005; RIDDER *et al.*, 2005; PLUMMER *et al.*, 2007; RAMADHAN, 2009).

Assim, no tocante ao processo de convergência, o Brasil está entre os países que deliberaram pela implementação das normas da *International Federation of Accountants* (IFAC), organismo contábil internacional criado em 1977, em Munique (Alemanha), tendo como objetivo o desenvolvimento e a melhoria da profissão contábil organizada mundialmente; para isso, busca reforçar a profissão contábil em nível mundial e fortalecer o desenvolvimento das economias internacionais, estabelecendo e promovendo a adesão aos padrões profissionais de alta qualidade e a convergência internacional para suas normas. Este desenvolvimento também pode ser visto no contexto de um movimento mundial para a adoção de técnicas atreladas à ideia da NPM (NEVES; GÓMEZ-VILLEGAS, 2020).

A IFAC criou, no ano 2000, o Comitê do Setor Público, denominado *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), que passou a operacionalizar o processo de emissão das IPSAS (CRUVINEL; LIMA, 2011). A expedição das IPSAS é considerada um importante estímulo para o processo de convergência da contabilidade do setor público com vistas ao fortalecimento da gestão das finanças públicas, por meio da crescente adoção de normas contábeis internacionais do setor público baseadas em regime de competência (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007).

Contudo, a IFAC não possui força para impor suas decisões, necessitando do auxílio de órgãos locais (governamentais e de classe) para o efetivo cumprimento dos seus padrões (WEFFORT, 2005). Este auxílio tem como propósito incentivar as diversas nações a integrarem o processo de convergência das normas contábeis de maneira constante, influenciando os governos a perceberem os benefícios em cadeia global (AMARAL; LIMA, 2013).

Ainda no âmbito internacional, entidades não contábeis, como a Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), também defendem a convergência contábil, especialmente, por seu poder de gerar informações mais consistentes (inclusive para tomada de decisão desses organismos), o que pode auxiliar o desenvolvimento econômico e social dos países (NIYAMA, 2008). Ademais,

outro elemento que tem sido destacado pela NPM é a mensuração do custo dos serviços públicos, haja vista que se espera que a aferição dos custos crie forte incentivo para um comportamento mais adequado do servidor público (NIYAMA; SILVA, 2021).

Outro ponto importante foi a criação, em 1986, por meio do Decreto nº 92.452, da STN, órgão que assumiu as atribuições da Comissão de Programação Financeira e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Fazenda, incorporando também as funções fiscais até então desempenhadas pelo Banco Central e Banco do Brasil S/A (BRASIL, 1986).

A Portaria nº 184/2008, do então Ministério da Fazenda, dispôs sobre as regras a serem consideradas pelas entidades públicas no tocante aos métodos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de maneira a torná-los convergentes com normas contábeis internacionais, incumbindo à STN o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às IPSAS publicadas pela IFAC e às NBC TSP editadas pelo CFC, respeitados os aspectos estabelecidos na legislação brasileira (BRASIL, 2008; BRASIL, 2021).

O Quadro 02 a seguir traz as Normas Brasileiras de Contabilidade, as IPSAS e o nome da norma.

Quadro 02 – NBC TSP e IPSAS.

NBC	IFAC	Nome da Norma
NBC TSP Estrutura Conceitual	Conceptual Framework	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público
NBC TSP 01	IPSAS 23	Receita de Transação sem Contraprestação
NBC TSP 02	IPSAS 09	Receita de Transação com Contraprestação
NBC TSP 03	IPSAS 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NBC TSP 04	IPSAS 12	Estoques
NBC TSP 05	IPSAS 32	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente
NBC TSP 06	IPSAS 16	Propriedade para Investimento
NBC TSP 07	IPSAS 16	Ativo Imobilizado
NBC TSP 08	IPSAS 31	Ativo Intangível
NBC TSP 09	IPSAS 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
NBC TSP 10	IPSAS 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa

NBC TSP 11	IPSAS 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
NBC TSP 12	IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
NBC TSP 13	IPSAS 24	Apresentação de Informação orçamentária nas Demonstrações Contábeis
NBC TSP 14	IPSAS 5	Custos de Empréstimos
NBC TSP 15	IPSAS 39	Benefícios a Empregados
NBC TSP 16	IPSAS 34	Demonstrações Contábeis Separadas
NBC TSP 17	IPSAS 35	Demonstrações Contábeis Consolidadas
NBC TSP 18	IPSAS 36	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto
NBC TSP 19	IPSAS 37	Acordos em Conjunto
NBC TSP 20	IPSAS 38	Divulgação de Participações em Outras Entidades
NBC TSP 21	IPSAS 40	Combinações no Setor Público
NBC TSP 22	IPSAS 20	Divulgação sobre Partes Relacionadas
NBC TSP 23	IPSAS 3	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erros
NBC TSP 24	IPSAS 4	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
NBC TSP 25	IPSAS 14	Evento Subsequente.
NBC TSP 26	IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola.
NBC TSP 27	IPSAS 18	Informações por Segmento.
NBC TSP 28	IPSAS 22	Divulgação de Informação Financeira do Setor do Governo Geral.
NBC TSP 29	IPSAS 42	Benefícios Sociais.
NBC TSP 30	IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação.
NBC TSP 31	IPSAS 41	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
NBC TSP 32	IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de <i>Hedge</i> - Aplicação Residual).
NBC TSP 33	IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Divulgações.
NBC TSP 34	Não há.	Custos no Setor Público.

NBC T 16.11	Não há.	Sistema de Informação de Custos do Setor Público. *a NBC T 16.11 será revogada pela TSP 34 a partir de 1º/01/2024.
-------------	---------	---

Fonte: Adaptado do sítio do Conselho Federal de Contabilidade (2022).

Nessa perspectiva, foram editados, pela STN, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência nacional, que possibilitam e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade – o patrimônio – e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil (BRASIL, 2021).

Conforme destacam Mapurunga, Meneses e Peter (2011), fez-se necessário um alinhamento mundial em prol da convergência internacional das normas contábeis, tendo como objetivo maior a comparação e compreensão das informações apresentadas.

De mais a mais, de acordo com o CFC (2022), por meio do seu Comitê de Convergência, a convergência no Brasil objetiva contribuir de maneira prática com o desenvolvimento sustentável da nação, por meio da reforma da CASP, de auditoria, regulatória e treinamento dos profissionais contabilistas envolvidos no processo, culminando em uma maior transparência das informações utilizadas e no aperfeiçoamento das práticas contábeis.

### 2.3 PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO SETOR PÚBLICO

A Portaria da STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, que trata das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis a todos os entes da federação, define e estabelece o escopo dos PCP's.

Art.6º Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público.

Art.7º As variações patrimoniais devem ser registradas pelo regime de competência, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, convergir a contabilidade do setor público às NBC TSP e ampliar a transparência das contas públicas.

Parágrafo único. Nos registros contábeis, os entes da Federação deverão observar os seguintes aspectos:

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

II - reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;  
IV - registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;  
V - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;  
VI - demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP. [...]  
[...] Art. 13º Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN (BRASIL, 2013).

De acordo com o disposto nos arts. 85, 89, 100 e 104, da Lei nº 4.320/1964, o atendimento ao enfoque patrimonial da contabilidade compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial da entidade pública (BRASIL, 1964).

Assim, dando seguimento as reformas da CASP, a STN editou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) como anexo da Portaria nº 548/2015. O plano foi criado com o propósito de estabelecer os prazos para os municípios brasileiros aderirem aos procedimentos contábeis patrimoniais provenientes da convergência das normas brasileiras às internacionais, objetivando também estabelecer uma estratégia conjunta do CFC e da STN para prosseguir com o processo de reestruturação da contabilidade pública, tendo como principais bases as IPSAS (BRASIL, 2015).

Os PCP's apresentam o conjunto de conceitos, regras e procedimentos atinentes aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a CASP objetivando a convergência das normas contábeis a serem instrumentalizadas pela Administração Pública, no que concerne às variações patrimoniais, classificações, destinações e registros, para possibilitar a evidenciação e a consolidação das contas públicas dos governos (BRASIL, 2021).

Ressalta-se que a finalidade do PIPCP, além de estabelecer prazos-limite com vistas à consolidação das contas públicas, é validar os dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). Assim, busca-se a padronização dos procedimentos contábeis adotados na Federação, levando-se em consideração os aspectos jurídicos e o contexto de convergência às normas contábeis internacionais, possibilitando a comparabilidade entre os entes, a adequada consolidação das contas públicas e a instrumentalização do controle interno, externo e social (BRASIL, 2015).

O PIPCP sequencia em prazos diversos, para os entes federativos, o cumprimento de determinadas obrigações para o reconhecimento, registro e evidenciação de PCP. Esses prazos são inseridos no sistema SICONFI, na realização das análises dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, por meio da averiguação dos registros efetuados em contas contábeis estabelecidas no PCASP (MACHADO; THEÓPHILO, 2020).

De acordo com o anexo da Portaria nº 548/2015, o PIPCP relaciona as principais diretrizes de cada PCP e as ações necessárias para a adoção de cada um, recomendando um plano de ação que pode ser seguido cronologicamente e que sirva de base para as ações que os municípios precisam implantar para o seu cumprimento. Nele constam ainda os prazos para implantação de cada PCP considerando a segregação dos Entes em quatro classes: União, Estados e Distrito Federal, Municípios com até 50 mil habitantes e Municípios com mais de 50 mil habitantes (BRASIL, 2015).

Dentre os procedimentos patrimoniais que devem ser implementados, destacam-se: a adesão ao regime de competência; registro das provisões e o controle dos ativos e passivos contingentes; registro de bens móveis e bens imóveis e respectiva depreciação, amortização e exaustão; registro do ativo intangível e sua amortização; registro dos investimentos e dos estoques; registro dos demais procedimentos patrimoniais previstos nas IPSAS (BRASIL, 2021).

O não cumprimento dos prazos instituídos no PIPCP poderá dar origem às penalidades estabelecidas no §1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000 (LRF), quais sejam: a impossibilidade de receber transferências voluntárias (repasses de recursos dos Estados e/ou União aos municípios) e de contratar operações de créditos (empréstimos e financiamentos) (BRASIL, 2000).

Segundo Carmo *et al.* (2011), tendo em conta as dificuldades encontradas pelos entes governamentais no processo de convergência contábil brasileiro, existe a possibilidade de não ocorrer a convergência na prática; de outro modo, poderá ocorrer somente a convergência no aspecto do direito, isto é, de os municípios não implementarem os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) e se atentarem apenas aos controles e registros orçamentários.

O PIPCP recomenda que cada ente Federativo estabeleça sua própria linha de ação detalhada em consonância com os prazos estabelecidos pelo anexo da Portaria nº 548/2015, de maneira que se adequem às especificidades de cada ente e consigam implementar os procedimentos contábeis até o fim do período de transição, estimado para o exercício de 2024. (BRASIL, 2015).

No que diz respeito aos Municípios com mais de 50 mil habitantes, apresenta-se um quadro com todos os prazos em ordem cronológica, segundo o Anexo do PIPCP, conforme Quadro 03.

Quadro 03 – PCP's para municípios com mais de 50 mil habitantes, conforme PIPCP.

PCP's de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP	Prazos-Máximo Municípios com mais de 50 mil habitantes	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	01/01/2015	2016 (Dados de 2015)
Provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
Obrigações com fornecedores por competência.	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
Créditos a receber (exceto os tributários, previdenciário e de contribuições a receber).	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc).	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
Provisões por competência.	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Bens móveis e imóveis e respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação; redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
Créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
<i>Softwares</i> , marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
Estoques.	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
Bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
Bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022	Prazo suspenso pela Portaria nº

recuperável.		10.300/2022
--------------	--	-------------

Fonte: Adaptado da STN (2015).

Ressalta-se que, em 01 de dezembro de 2022, a STN publicou a Portaria nº 10.300, na qual suspendeu o prazo de adoção do PCP de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural que integram o Anexo da Portaria nº 548/2015. Além disso, o referido instrumento legal determinou que o prazo estabelecido anteriormente será regulado por meio de norma específica, após edição de Norma Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC TSP, do CFC.

Por fim, o Quadro 04 traz as definições, em consonância com o MCASP 2021, 9ª edição, de cada Procedimento Contábil Patrimonial elencado nesta pesquisa.

Quadro 04 – Definições dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais elencados na pesquisa.

Procedimento Contábil Patrimonial	Definições
Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dívida Ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública não recebidos no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez.</li> <li>• Dívida Ativa Tributária é proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas.</li> <li>• Dívida Ativa Não Tributária é proveniente dos demais créditos da Fazenda Pública, decorrentes de contratos em geral ou de outras obrigações legais.</li> <li>• Ajuste para perdas são créditos inscritos em dívida ativa, embora gozem de prerrogativas jurídicas para sua cobrança, apresentam significativa probabilidade de não realização em função de cancelamentos, prescrições, ações judiciais, entre outros. Assim, as perdas esperadas referentes à dívida ativa devem ser registradas por meio de uma conta redutora do ativo. A responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas é do órgão ou entidade competente para a gestão da dívida ativa.</li> </ul>
Provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O art. 40 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) estabelece que, aos servidores titulares de cargos efetivos dos entes da Federação, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, bem como demais instruções e determinações da legislação competente. Este artigo foi regulamentado pela Lei nº 9.717/1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos servidores públicos, instituídos e organizados pelos respectivos entes federativos. Dada a sua competência legal</li> </ul>

	<p>para estabelecer normas gerais aplicáveis aos RPPS, a Secretaria de Previdência (SPREV), em harmonia com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN/ME), edita normatização específica quanto aos procedimentos contábeis aplicados aos RPPS de forma suplementar ao MCASP, disponível na página <a href="http://www.previdencia.gov.br/">http://www.previdencia.gov.br/</a>.</p>
Obrigações com fornecedores por competência.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreendem as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, bem como as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços, tais como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, aluguéis e todas as outras contas a pagar, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.</li> </ul>
Créditos a receber (exceto os tributários, previdenciário e de contribuições a receber).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreendem os valores a receber, exceto os tributários, previdenciário e de contribuições a receber.</li> </ul>
Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.</li> </ul>
Provisões por competência.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Provisões são obrigações presentes, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, e que possuem prazo ou valor incerto.</li> </ul>
Ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ativos contingentes usualmente decorrem de eventos não planejados ou não esperados que não estejam totalmente sob o controle da entidade e que acarretam a possibilidade de um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial de serviços. Assim, há incerteza quanto ao ingresso de recursos.</li> <li>• Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais. No entanto, deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas. A divulgação só é dispensada nos casos em que a saída de recursos for considerada remota.</li> </ul>
Bens móveis e imóveis e respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação; redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bens móveis compreende o valor da aquisição ou incorporação de bens corpóreos, que tem existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, que constituam meio para a produção de outros bens ou serviços.</li> <li>• Bens imóveis compreende o valor dos bens imóveis, os quais são bens vinculados ao solo e que não podem ser retirados sem destruição ou dano, destinados ao uso e que a entidade não esteja explorando comercialmente.</li> <li>• Depreciação, amortização ou exaustão compreende a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado devido a desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência, bem como a perda do valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos</li> </ul>

	<p>minerais ou florestais ou bens aplicados nessa exploração e a perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reavaliação de bens móveis e imóveis compreende a variação patrimonial diminutiva relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo imobilizado, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.</li> <li>• Redução ao valor recuperável compreende os valores de ajuste ao valor recuperável do imobilizado, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.</li> </ul>
Obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreendem as obrigações por competências decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliários assumidos dentro do ente e transacionados, em regra, em moeda nacional.</li> </ul>
Investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreendem as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável a longo prazo e que não se destinem a manutenção da atividade da entidade.</li> </ul>
Créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Créditos tributários e de contribuições a receber compreende os valores relativos a créditos a receber oriundos das variações patrimoniais aumentativas tributárias, realizáveis em até ou após 12 meses da data das demonstrações. Os tributos são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) do ente.</li> </ul>
Créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreendem os valores relativos aos créditos previdenciários a receber, relativos aos regimes próprios de previdência.</li> </ul>
<i>Softwares</i> , marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Softwares</i>, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis (Ativos Intangíveis): compreendem os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade.</li> <li>• A Amortização compreende a diminuição do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.</li> <li>• A Reavaliação compreende a variação patrimonial diminutiva relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para ativos intangíveis, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.</li> <li>• A Redução ao valor recuperável compreende os valores de ajuste ao valor recuperável do ativo intangível, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.</li> </ul>

Estoques	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreendem o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades. São ativos: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção;</li> <li>b. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou empregados na prestação de serviços;</li> <li>c. Mantidos para venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda; ou</li> <li>d. Mantidos para distribuição no curso normal das operações ou no processo de produção, incluindo, por exemplo, livros didáticos para doação a escolas.</li> </ul>           Alguns estoques do setor público podem incluir: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Munição;</li> <li>b. Estoque de material de consumo;</li> <li>c. Material de manutenção e expediente;</li> <li>d. Peças de reposição para instalações industriais e equipamentos, exceto aquelas tratadas pelas normas de ativos imobilizados;</li> <li>e. Estoques estratégicos (por exemplo, reservas de energia);</li> <li>f. Estoques de moeda não emitida;</li> <li>g. Materiais de serviço postal mantidos para venda (por exemplo, selos);</li> <li>h. Serviços em andamento, incluindo: <ul style="list-style-type: none"> <li>i. Materiais educacionais (didáticos) ou para treinamento;</li> <li>j. Serviços a clientes (por exemplo, serviços de consultoria e informática) que são vendidos sob valores normais de mercado em transação sem favorecimentos;</li> <li>k. Terrenos e propriedades mantidos para a venda.</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>
Bens de infraestrutura.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os bens de uso comum do povo podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.</li> <li>• Ativos de infraestrutura são ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens do ativo imobilizado. Para serem classificados como ativos de infraestrutura, os mesmos deverão ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuem usos alternativos. Exemplos desses ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, dentre outros.</li> </ul>
Bens do patrimônio cultural.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os bens de uso comum do povo podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.</li> <li>• O artigo 216, da Constituição Federal de 1988, conceitua Bens do patrimônio cultural como sendo os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira. Ele prevê o reconhecimento dos bens culturais como patrimônio a ser preservado pelo Estado em parceria com a sociedade e define que o poder público com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro por meio de inventários,</li> </ul>

	<p>registros, vigilância, tombamento e desapropriação e outras formas de acautelamento e preservação. Ativos descritos como bens do patrimônio cultural são assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Estes ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los em tais propósitos.</p>
--	---

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado do MCASP (2021).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

Para a realização desta pesquisa, o passo inicial foi o mapeamento do estágio de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) na Prefeitura Municipal de Mossoró/RN, a partir das Contas Anuais do município; o segundo passo foi a avaliação do nível de adesão contábil do município aos PCP's; o terceiro, a elaboração, com base nos resultados, de um plano de ação para a implantação dos PCP's na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN que permitisse ao ente a adoção dos referidos procedimentos patrimoniais, em conformidade com os prazos estabelecidos pela STN.

Considerando que este estudo objetivou avaliar como está o processo de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, a presente pesquisa classificou-se, quanto à abordagem do problema, em pesquisa qualitativa, quanto à natureza, é uma pesquisa aplicada, no tocante aos objetivos, tratou-se de uma pesquisa descritiva e, no que se refere aos procedimentos, foram realizadas pesquisas documentais, entrevista e estudo de caso.

Um dos principais atributos da pesquisa qualitativa é a predominância da descrição de pessoas, de acontecimentos, de situações, inclusive transcrições de exposições e narrativas. O detalhe pode ser considerado um elemento essencial para a compreensão da realidade pesquisada (MICHEL, 2015; MARTINS; THEÓPHILO, 2016). O estudo de caso possibilita aos pesquisadores a avaliação aprofundada do objeto estudado além do desenvolvimento de uma perspectiva holística, como no estudo do comportamento dos pequenos grupos, processos organizacionais e administrativos (YIN, 2015).

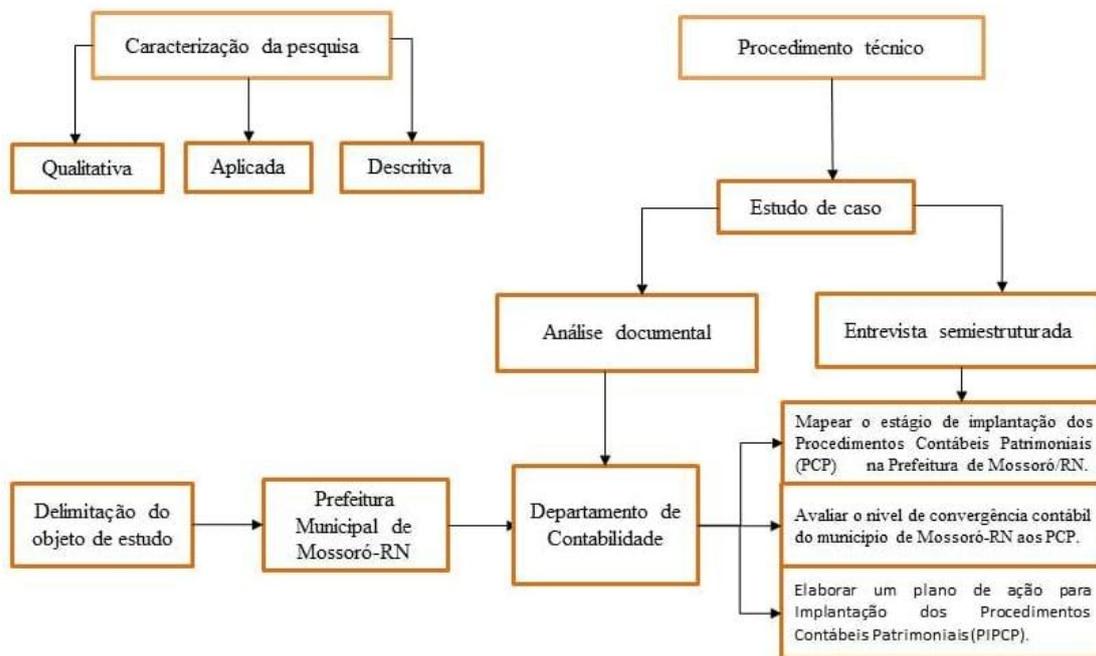
A pesquisa descritiva investiga, descreve e explica fatos, fenômenos ou problemas da vida real, com a precisão possível, analisando e fazendo conexões, tendo em conta a influência do ambiente sobre o objeto pesquisado, objetivando explicar os fenômenos, atinentes ao meio estudado. Na pesquisa qualitativa faz-se o levantamento, interpretação e discussão de fatos e situações (MICHEL, 2015).

O objetivo da implantação do referido plano de ação é que o Setor de Contabilidade da Prefeitura Municipal de Mossoró o utilize como guia, com o propósito de facilitar o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, reafirmando a posição da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ciência, resgatando os princípios contábeis sob

a perspectiva do setor público, dando o enfoque apropriado ao seu objeto, o patrimônio público, e enfatizando o seu registro integral, sob a mesma base conceitual.

A partir da metodologia de Piccini (2018) foi utilizada a pesquisa documental, na primeira etapa, por meio da análise dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício de 2021 da Prefeitura de Mossoró e, na segunda etapa, com base no diagnóstico inicial, foi realizada entrevista com roteiro semiestruturado com o Contador Geral do Município, de maneira a comparar as informações. Um estudo sistemático foi produzido em referências de livros, artigos, redes eletrônicas, material acessível ao público acerca do tema, para a fundamentação teórico-metodológica desta pesquisa.

Figura 01 – Caracterização da pesquisa e procedimento técnico.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2022).

### 3.2 OBJETO DE ESTUDO

A presente pesquisa tratou-se de um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN. O Município de Mossoró, conforme dados do portal eletrônico oficial da prefeitura, foi criado por meio da Resolução Provincial nº 87, de 27 de outubro de 1842. Em

1852, o distrito foi elevado à categoria de vila, tornando-se cidade somente em 09 de novembro de 1870, conforme dispõe a Lei Provincial nº 620.

Até alcançar a atual formação, com aproximadamente três mil quilômetros quadrados, Mossoró passou por diversas mudanças, incorporando e desmembrando territórios. Em 2021 a sua população foi estimada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 303.792 habitantes, sendo o segundo mais populoso do Rio Grande do Norte, depois da capital.

A Prefeitura Municipal de Mossoró é composta por 21 Secretarias e Órgãos, sendo que o estudo será realizado, especificamente, na Gerência Executiva de Monitoramento da Gestão Orçamentária e Financeira, subordinada à Controladoria Geral do Município de Mossoró (CONTROL), órgão municipal responsável por realizar o acompanhamento e avaliar as ações de gestão e governo, com ênfase a manter o caráter preventivo, de correção, de transparência e de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ, 2022).

No que diz respeito à escolha da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN como objeto da pesquisa destaca-se a facilidade de acesso ao ambiente estudado, ao Contador Geral do Município a ser entrevistado e ao fato de a STN recomendar que cada ente da Federação estabeleça a sua própria linha de ação detalhada em relação aos prazos firmados, de forma que se consiga implantar os requisitos necessários para cada procedimento ao final do período de transição, previsto para o ano de 2024.

### 3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

A base de dados da análise documental correspondeu às Contas Anuais de 2021 publicadas no portal eletrônico do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). As demonstrações contábeis utilizadas na análise foram o Balanço Patrimonial DCA e as Variações Patrimoniais DCA, as quais exibiram somente contas contábeis com saldo diferente de zero no período.

O acesso às Demonstrações ocorreu por meio do portal SICONFI, menu “Consultas”, “Consultar Finbra”, “Contas Anuais”, exercício pesquisado (2021), o escopo “Municípios do Estado”, o estado do Rio Grande do Norte e as tabelas “Variações Patrimoniais DCA (Anexo I-HI)” e “Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB). Em seguida, foram extraídos os dados relativos à Prefeitura de Mossoró-RN. A escolha do exercício 2021 se deu devido ao fato das demonstrações contábeis serem mais atualizadas, consoante as normas da STN e dos

Tribunais de Contas estaduais e municipais. Na análise documental foi avaliada a adoção dos PCP's pelo município.

Para mensurar o grau de implantação dos PCP's foi elaborado um *Check-list* de verificações, em consonância com um índice de acompanhamento do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais de Piccini (2018), estruturado com base no desmembramento das contas principais de naturezas patrimoniais, cujos lançamentos e controles, realizados pela contabilidade do município, são necessários para implantação do PIPCP, conforme Quadro 05.

Quadro 05 – *Check-list* de verificações dos PCP's.

Procedimento Contábil Patrimonial	Prazos-Máximo Municípios com mais de 50 mil hab.	Procedimento analisado na pesquisa
Créditos tributários e Contribuições	01/01/2021	1. Créditos tributários e de Contribuições a receber
Créditos previdenciários	01/01/2021	2. Créditos previdenciários a receber
Demais créditos a receber	01/01/2018	3. Demais créditos a receber
Dívida ativa tributária, não tributária e os ajustes para perdas	01/01/2015	4. Dívida ativa tributária 5. Dívida ativa não tributária 6. Ajuste para perdas de créditos a receber
Provisões	01/01/2020	7. Provisões
Bens móveis e imóveis e respectiva depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2020	8. Bens móveis 9. Bens imóveis 10. Depreciação, Amortizaç. ou Exaustão de Imob. 11. Reavaliação e Red. ao valor recuperável de Imob.
Obrigações de empréstimos, financiamentos e obrigações contratuais e mobiliárias	01/01/2020	12. Empréstimos tomados 13. Financiamentos tomados
Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.)	01/01/2018	14. Benefícios a Empregados
Provisão atuarial do RPPS dos servidores civis e militares	01/01/2016	15. Provisão Atuarial
Obrigações com fornecedores por competência.	01/01/2016	16. Fornecedores

Intangíveis: <i>softwares</i> , patentes, marcas, licenças, amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2021	17. <i>Softwares</i> , patentes, marcas, licenças e congêneres 18. Amortização de intangível 19. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível
Investimentos permanentes e seus ajustes para perdas e redução ao valor Recuperável	01/01/2020	20. Participações permanentes 21. Redução ao valor recuperável de participações permanentes
Estoques	01/01/2022	22. Estoques
Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas	01/01/2022	23. Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas
Bens de Infraestrutura e sua Depreciação, Amortização, Exaustão, Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável	01/01/2022	24. Bens de Infraestrutura e sua Depreciação, Amortização, Exaustão, Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável
Bens do Patrimônio cultural; respectiva Depreciação, Amortização ou Exaustão; Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022	25. Bens do Patrimônio cultural; respectiva Depreciação, Amortização ou Exaustão; Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de PICCINI (2018).

Para cada item do *Check-list* foi criado um mecanismo para a identificação da adoção em consonância com os saldos em contas contábeis elencadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que é de adoção obrigatória por todos os entes federativos, segundo a Portaria STN nº 634/2013.

Este desmembramento das contas, conforme Quadro 06, objetivou examinar a adoção do PCP's que estavam adentrados aos procedimentos "macros" (abrangentes) do PIPCP, permitindo concluir quais delas foram movimentadas no exercício pesquisado (PICCINI, 2018). A adoção dos PCP's levou em consideração as contas contábeis que apresentaram saldos diferentes de zero nas Demonstrações Contábeis do exercício de 2021.

Quadro 06 – *Check-list* de verificações da adoção dos PCP's e das contas contábeis.

Procedimento / Conta Contábil
<p><b>Procedimento:</b> 1 - Créditos tributários e de contribuições a receber</p> <p><b>Contas Contábeis:</b> Créditos tributários a receber (1.1.2.1.0.00.00), Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (1.1.2.1.1.01.01), IPTU (1.1.2.1.1.01.05), ITBI (1.1.2.1.1.01.06), ISS (1.1.2.1.1.01.07), ITR (1.1.2.1.1.01.08) e Outros Impostos a Receber (1.1.2.1.1.01.99), Créditos tributários a receber longo prazo (1.2.1.1.1.01.00), Créditos tributários a receber longo prazo INTRA OFSS (1.2.1.1.2.01.00), Créditos tributários a receber longo prazo INTER OFSS (1.2.1.1.3.01.00), Créditos tributários a receber longo prazo INTER OFSS Estado (1.2.1.1.4.01.00) e Créditos tributários a receber longo prazo INTER OFSS Município (1.2.1.1.5.01.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 2 - Créditos previdenciários a receber</p>

<p><b>Conta Contábil:</b> Créditos previdenciários a receber curto prazo (1.1.3.6.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 3 - Demais créditos a receber  <b>Contas Contábeis:</b> Adiantamentos concedidos (1.1.3.1.0.00.00), Clientes (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 e 1.2.1.1.5.02.00), Créditos a receber por descentr. da prestação de serviços (1.1.3.3.0.00.00), Créditos de transf. a receber (1.1.2.3.0.00.00), Créditos por danos ao patrim. (1.1.3.4.0.00.00), Demais créditos e valores longo prazo (1.2.1.2.0.00.00), Depósitos restit. e valores vinculados (1.1.3.5.0.00.00), Emprést. e financiam. concedidos (1.1.2.4.0.00.00, 1.2.1.1.1.03.00, 1.2.1.1.2.03.00, 1.2.1.1.3.03.00, 1.2.1.1.4.03.00 e 1.2.1.1.5.03.00), Outros créditos a receber e valores curto prazo (1.1.3.8.0.00.00) e Tributos a recuperar/compensar (1.1.3.2.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 4 - Dívida ativa tributária  <b>Contas Contábeis:</b> Dívida ativa tribut. (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)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 5 - Dívida ativa não tributária  <b>Contas Contábeis:</b> Dívida ativa não tribut. (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)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 6 - Ajuste para perdas de créditos a receber  <b>Contas Contábeis:</b> (-) Ajuste de perdas de créditos curto prazo (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 e 1.1.2.9.5.00.00), (-) Ajuste de perdas de demais créditos e valores curto prazo (1.1.3.9.0.00.00) e (-) Ajuste de perdas de créditos longo prazo (1.2.1.1.1.99.00, 1.2.1.1.2.99.00, 1.2.1.1.3.99.00, 1.2.1.1.4.99.00 e 1.2.1.1.5.99.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 7 – Provisões  <b>Contas Contábeis:</b> Provisões curto prazo (2.1.7.0.0.00.00), Provisão p/ riscos trabalhistas longo prazo (2.2.7.1.0.00.00), Provisão p/ riscos fiscais longo prazo (2.2.7.3.0.00.00), Provisão p/ riscos cíveis longo prazo (2.2.7.4.0.00.00), Provisão p/ repartição de créditos longo prazo (2.2.7.5.0.00.00), Provisão p/ riscos decorrentes de contratos de PPP longo prazo (2.2.7.6.0.00.00), Provisão p/ obrigações decorrentes da atuação governamental longo prazo (2.2.7.7.0.00.00) e Outras provisões longo prazo (2.2.7.9.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 8 - Bens móveis  <b>Conta Contábil:</b> Bens móveis (1.2.3.1.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 9 - Bens imóveis  <b>Conta Contábil:</b> Bens imóveis (1.2.3.2.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 10 - Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado  <b>Conta contábil:</b> (-) Depreciação, exaustão e amortização. acumulada (1.2.3.8.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 11 - Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado  <b>Contas Contábeis:</b> (-) Redução ao valor recuperável de imobilizado (1.2.3.9.0.00.00) e Reavaliação de Imobilizado (4.6.1.1.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 12 - Empréstimos tomados  <b>Contas Contábeis:</b> Empréstimos curto prazo interno (2.1.2.1.0.00.00), Empréstimos curto prazo externo (2.1.2.2.0.00.00), Empréstimos longo prazo interno (2.2.2.1.0.00.00) e Empréstimos longo prazo externo (2.2.2.2.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 13 - Financiamentos tomados  <b>Contas Contábeis:</b> Financiamentos curto prazo interno (2.1.2.3.0.00.00), Financiamento curto prazo externo (2.1.2.4.0.00.00), Financiamentos longo prazo interno (2.2.2.3.0.00.00) e Financiamento longo prazo – externo (2.2.2.4.0.00.00)</p>

<p><b>Procedimento:</b> 14 - Benefícios a Empregados  <b>Contas Contábeis:</b> Provisões para 13º a pagar (2.1.1.1.1.01.02), Provisões para férias (2.1.1.1.1.01.03)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 15 - Provisão atuarial  <b>Contas Contábeis:</b> Provisões matemáticas previdenc. longo prazo (cód.: 2.2.7.2.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 16 - Fornecedores por competência.  <b>Contas Contábeis:</b> Fornecedores a pagar curto prazo (2.1.3.0.0.00.00), Fornecedores a pagar longo prazo (2.2.3.0.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 17 - Softwares, patentes, marcas e congêneres  <b>Conta Contábil:</b> Softwares (1.2.4.1.0.00.00), Patentes, marcas e congêneres (1.2.4.2.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 18 - Amortização de intangível  <b>Conta Contábil:</b> (-) Amortização acumulada (cód.: 1.2.4.8.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 19 - Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível  <b>Contas Contábeis:</b> (-) Redução ao valor recuperável de intangível (1.2.4.9.0.00.00) e Reavaliação de intangíveis (4.6.1.2.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 20 - Participações permanentes  <b>Conta Contábil:</b> Participações permanentes (cód.: 1.2.2.1.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 21 - Redução ao valor recuperável de participações permanentes  <b>Contas Contábeis:</b> (-) Redução ao valor recuperável de investimentos - 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)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 22 – Estoques  <b>Contas Contábeis:</b> Estoques (1.1.5.0.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 23 - Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas  <b>Contas Contábeis:</b> Atos Potenciais Ativos (7.1.1.0.0.00.00), Atos Potenciais Passivos (7.1.2.0.0.00.00), Execução de Atos Pot. Ativos (8.1.1.0.0.00.00), Execução dos Atos Potenciais Passivos (8.1.2.0.0.00.00)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 24 - Bens de Infraestrutura e sua Depreciação, Amortização, Exaustão, Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável  <b>Contas Contábeis</b> Ruas (1.2.3.2.1.05.01.0503), Praças (1.2.3.2.1.05.02.0503), Estradas e rodovias (1.2.3.2.1.05.03.0503), Pontes, túneis, viadutos e outras obras de arte (1.2.3.2.1.05.05.0503) Outros Bens de infraestrutura (1.2.3.2.1.05.99.0503), Obras em andamento bens de infraestrutura (1.2.3.2.1.06.01.0503), (-) Depreciação acumulada de bens de infraestrutura (1.2.3.8.1.02.03.0503), (-) Redução ao valor recuperável bens de infraestrutura (1.2.3.9.1.02.03.0503), Reserva de reavaliação - estradas e rodovias (2.3.6.1.1.01.02.0001), Reserva de reavaliação – pontes, túneis viadutos e outras obras de arte (2.3.6.1.1.01.02.0002) Conservação de estradas e rodovias (3.3.2.3.1.06.06.0008), Conservação de outros bens de infraestrutura (3.3.2.3.1.06.06.0503), Depreciação de bens de infraestrutura (3.3.3.1.1.01.02.0503), Transferências concedidas de bens de infraestrutura (3.5.1.2.2.02.02.0503), Reavaliação de bens de infraestrutura (3.6.1.1.1.02.03.0503) e Redução a valor recuperável bens de infraestrutura (3.6.1.5.1.02.03.0503)</p>
<p><b>Procedimento:</b> 25 - Bens do Patrimônio cultural; respectiva Depreciação, Amortização ou Exaustão; Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável  <b>Contas Contábeis:</b> Bens do Patrimônio cultural (1.2.3.2.1.05.09)</p>

Fonte: STN (2015), adaptado de PICCINI (2018).

A identificação da adoção dos itens do *Check-list* foi realizada por meio da *dummy*:

✓ 0 = Não adotou o PCP

✓ 1 = Adotou o PCP

O estágio de adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, obtido por esta metodologia, foi aferido em conformidade com a equação abaixo. O resultado é denominado como “Grau de Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais” (GAPCP).

$$GAPCP = \frac{S}{T} \times 100$$

Onde:

GAPCP: Grau de Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

S: Soma do número de PCP adotados pelo ente conforme *Check-list*

T: Total de PCP's do *Check-list* (nesta pesquisa considerou-se 25)

O GAPCP permitiu mapear, quantitativamente, o cumprimento, pela Prefeitura Municipal de Mossoró, do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), promulgado pela Portaria STN nº 548/2015. Dessa maneira, possibilitou contribuir, cientificamente, como instrumento de análise de desempenho quanto ao grau de adesão ao PIPCP (PICCINI, 2018).

Visando confrontar a análise documental, na segunda etapa da pesquisa, foi realizada entrevista com roteiro semiestruturado com o Contador Geral do Município, composto por perguntas do tipo aberta e fechada, conforme Apêndice A, assim como foi apresentado o *Check-list* com os PCP's analisados na fase inicial, de maneira a propiciar a triangulação das informações. De acordo com Beuren *et al.* (2013), a entrevista semiestruturada permite aproximação entre as partes, a ponto de o pesquisador conhecer a realidade dos entrevistados.

O roteiro da entrevista foi dividido em 4 blocos: 1) Perfil dos entrevistados; 2) Conhecimento destes sobre os aspectos de implantação, importância dos itens do PIPCP, aderência e prazos em que foram adotados os PCP; 3) Identificação de mudanças e impacto da adoção das novas normas; 4) Identificação de situações consideradas impeditivas para o processo de convergência. A última questão da entrevista apresentou *check-list* com os PCP's analisados, como forma de acarear as informações e sanar as dúvidas identificadas na análise documental. A entrevista, agendada, trouxe informações básicas da pesquisa, além do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), descrito no Apêndice B. A realização da

entrevista ocorreu por meio de pesquisa de campo, no dia 24 de outubro de 2022, às 13h30, e teve duração de 46 minutos, sem interrupções.

### 3.4 RESUMO DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O Quadro 07 apresenta um resumo metodológico do presente trabalho.

Quadro 07 – Resumo metodológico da pesquisa.

Tema	Contabilidade Aplicada ao Setor Público		
Título	Aspectos de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Uma proposta de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na Prefeitura Municipal de Mossoró (RN).		
Problema de pesquisa	Com base nas regras definidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do MCASP, e nos prazos estabelecidos pela Portaria da STN nº 548/2015, a presente pesquisa procura responder ao seguinte problema: Como está o processo de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN?		
Objetivo geral	Considerando o contexto apresentado, será estabelecido como objetivo geral avaliar como está o processo de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN.		
Objetivos específicos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mapear o estágio de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) na Prefeitura de Mossoró/RN;</li> <li>• Avaliar o nível de adesão contábil do município de Mossoró-RN aos PCP's;</li> <li>• Elaborar um plano de ação para implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) para a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, em conformidade com o cronograma de implantação estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).</li> </ul>		
Suporte metodológico da pesquisa	Delineamento da pesquisa	Quanto à natureza	Aplicada
		Quanto aos objetivos	Descritiva
		Quanto à abordagem do Problema	Qualitativa
		Estratégia de Pesquisa	Estudo de caso
	Procedimentos técnicos de coleta dos dados	Dados primários	Documental
		Dados secundários	Entrevista

	Procedimentos de tratamento e análise dos dados	Análise	Qualitativa
--	---	---------	-------------

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

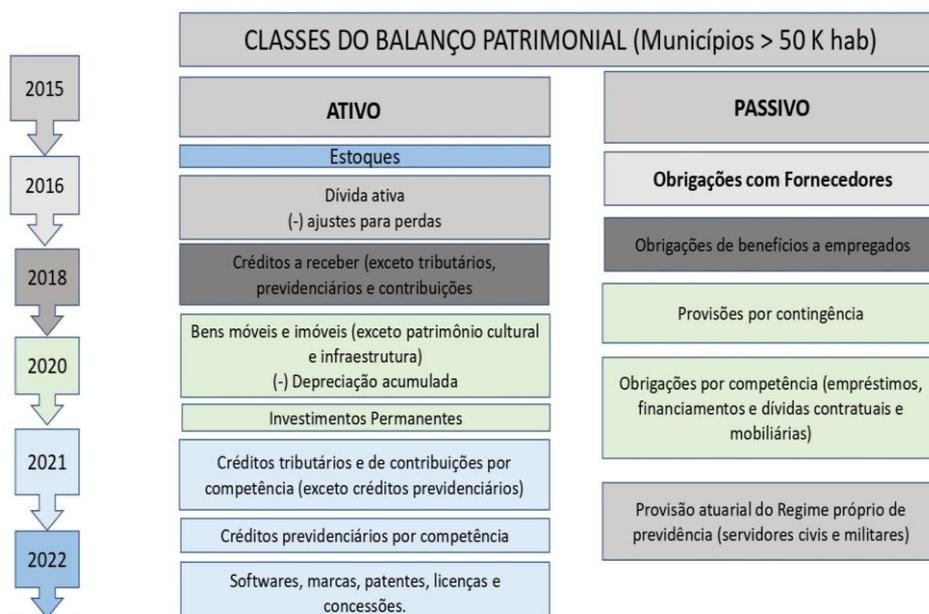
## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 MAPEAMENTO DO ESTÁGIO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN

De acordo com o MCASP, a STN considerou fundamental o gradualismo estabelecido no processo de implantação dos PCP's, tendo em conta que a adesão em bloco aos procedimentos contábeis, em consonância com as NBC TSP, mostrou-se impraticável, em virtude das experiências dos entes da federação sobre as dificuldades operacionais, de recursos materiais e humanos (BRASIL, 2021). Por conseguinte, o supracitado Órgão de Contabilidade regulamentou os prazos para implantação dos PCP's segregando-os em União, Distrito Federal e Estados, Municípios com até 50 mil habitantes e Municípios com mais de 50 mil habitantes, em conformidade com o PIPCP (BRASIL, 2015).

A cidade de Mossoró-RN possui, atualmente, de acordo com os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), população acima de 300 mil habitantes, obedecendo, dessa forma, aos prazos estimados no PIPCP para municípios com mais de 50 mil habitantes. A figura 02 mostra as classes do Balanço Patrimonial e o exercício de implantação para municípios com mais de 50 mil habitantes.

Figura 02 – Classes do Balanço Patrimoniais e exercícios de implantação.



Fonte: STN (2022).

O resultado da análise das Contas Anuais do exercício de 2021 está descrito no Quadro 08.

Quadro 08 – *Check-list* dos PCP's analisados na primeira etapa.

Procedimento	Adoção	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo SICONFI (a partir de)
1. Créditos tributários e de Contribuições a receber	1	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
2. Créditos previdenciários a receber	1	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
3. Demais créditos a receber	1	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
4. Dívida ativa tributária	1	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
5. Dívida ativa não tributária	1	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
6. Ajuste para perdas de créditos a receber	0	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
7. Provisões	0	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
8. Bens móveis	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
9. Bens imóveis	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	0	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
12. Empréstimos tomados	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
13. Financiamentos tomados	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
14. Benefícios a Empregados	0	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
15. Provisão atuarial	1	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
16. Fornecedores	1	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
17. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	0	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
18. Amortização de intangível	0	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
19. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	0	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
20. Participações permanentes	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
21. Redução ao valor de recuperável	0	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)

participações permanentes				
22. Estoques	1	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
23. Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas	0	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
24. Bens de Infraestrutura e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	0	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
25. Bens do Patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	0	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022
GAPCP (%) antes da Entrevista	56%			

Fonte: Elaborado pelo autor (2022), adaptado Piccini (2018).

Com fulcro na análise inicial das Contas Anuais da Prefeitura de Mossoró e seguindo a fórmula indicada neste estudo, tem-se:

$$GAPCP = \frac{14}{25} \times 100 = 56\%$$

O mapeamento realizado antes da aplicação da entrevista com Contador Geral do Município de Mossoró-RN, denominado “Grau de Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais” (GAPCP), indicou que o ente implementou 56% dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional. No entanto, a análise documental sugeriu a presença de inconformidades em relação à adoção dos PCP’s 01, 03, 10, 14 e 22, os quais foram objeto de acareação por meio de entrevista com o contador.

Em referência ao PCP 01, Créditos Tributários a Receber, nota-se que a Prefeitura de Mossoró efetua o registro de suas receitas em uma conta analítica denominada “Créditos de Transferência a Receber”. Desse modo, o ente federativo não evidencia o procedimento contábil relativo aos créditos tributários em consonância as novas normas contábeis e com o MCASP, que determinam o reconhecimento da receita pública pelo regime de competência, ou seja, em razão do fato gerador; de outro modo, a Prefeitura Municipal adota o enfoque orçamentário, no qual o reconhecimento da receita segue o regime de caixa, conforme art. 35 da Lei nº 4.320/1964.

Outro ponto que merece destaque é PCP 10, Depreciação, amortização ou exaustão de Imobilizado, do Balanço Patrimonial do ente, o qual possui saldo contábil de R\$ 157.912,20, enquanto a conta do Ativo Imobilizado representa R\$ 438.273.684,83, ou seja, constata-se que o valor da conta “Depreciação, amortização ou exaustão acumuladas dos bens” está sendo contabilizado com um valor muito inferior ao que se espera, tendo em conta o montante dos bens registrados pela Contabilidade.

A evidenciação do PCP 14, Benefícios a Empregados, do qual fazem parte as contas denominadas em desacordo com o MCASP “Provisões para 13º a pagar” e “Provisões para férias”, só poderá ser validada na segunda etapa da pesquisa (entrevista), haja vista que esses registros são contabilizados mensalmente, pelo valor referente à 1/12 (um doze avos) da remuneração de cada trabalhador, devendo atender ao princípio da competência e, ao final do exercício social, elas são zeradas. O registro mensal no passivo do 13º salário e das Férias a pagar é um o reconhecimento de um passivo, por apropriação da despesa em regime de competência, isto é, uma obrigação a pagar.

Em relação ao PCP 03, Demais Créditos a Receber, e ao PCP 22, Estoques, nota-se que ocorreu a evidenciação na conta contábil dos supracitados procedimentos contábeis, porém os saldos das contas são irrisórios (R\$ 437,58 e R\$ 11.987,81, respectivamente), considerando o porte do ente governamental estudado.

Os demais Procedimentos Contábeis Patrimoniais examinados na análise das Demonstrações Contábeis do exercício de 2021 não apresentaram inconformidades no que diz respeito à evidenciação contábil.

#### 4.2 AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE ADESÃO DA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN AOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

Visando corroborar a pesquisa documental (análise das Contas Anuais de 2021), na segunda etapa do estudo foi realizada entrevista com roteiro semiestruturado com o Contador Geral do Município e apresentado um *Check-list* dos PCP's analisados na primeira fase deste estudo, segundo o Apêndice A.

Foram examinados, de acordo com a metodologia, os aspectos relacionados: ao perfil do participante; conhecimento sobre os aspectos de implantação, importância e aderência dos prazos dos PCP; identificação de mudanças e impactos das novas normas; identificação de situações consideradas impeditivas para o processo de convergência; além de questionamentos, por meio de *Check-list* dos PCP's analisados na primeira etapa da pesquisa.

Quanto à identificação do participante, o entrevistado afirmou ser servidor público ocupante de cargo em comissão, lotado na Contadoria Municipal de Mossoró-RN, órgão pertencente à Controladoria Geral do Município, exercendo a função de Contador Geral do Município há um ano e três meses.

Ao ser questionado sobre como se dá o processo de aderência aos prazos de implantação dos PCP's na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, sobre a oferta de capacitação aos servidores, importância da adoção dos PCP's e da preparação e utilização dos sistemas contábeis no processo de implantação dos procedimentos patrimoniais, o Contador declarou que os referidos PCP's já deveriam ter sido adotados, haja vista que é uma forma de identificar e mensurar o real patrimônio público. Entretanto, segundo ele, o sistema contábil anterior não realizava o registro patrimonial de maneira eficaz. Dessa forma, até o exercício de 2021, de acordo com o Contador, havia um controle orçamentário, porém não era efetuado o registro patrimonial de maneira efetiva.

A resposta do Contador corrobora os estudos de Silva e Niyama (2021) no sentido de que a contabilidade pública brasileira é utilizada principalmente como ferramenta de controle de gastos, servindo quase que exclusivamente para mensurar índices de atendimento do orçamento público.

Em relação à capacitação dos servidores, o entrevistado declarou terem ocorrido treinamentos sobre o tema “receitas e despesas públicas”, levando-se em consideração a importância do correto registro da informação contábil pelos setores responsáveis, porém não foi ofertada qualificação técnica aos servidores públicos da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN sobre as alterações ocorridas nas normas contábeis e sobre os PCP's.

O entrevistado reconhece a importância da adesão aos PCP's, para a Administração Pública Municipal, todavia, uma das principais limitações sofridas, de acordo com ele, refere-se ao sistema contábil utilizado, tendo em conta que o *software* não possibilitava a geração e conferência dos balancetes de verificação. Neste sentido, o problema relatado pelo Contador da Prefeitura de Municipal de Mossoró está alinhado aos estudos de Silva (2009), que destacam que a contabilidade governamental possui sistemas de contábeis precários para os registros patrimoniais.

A entrevista revelou que o processo de adesão às novas normas contábeis está em curso no município. Segundo o Contador, o órgão utiliza, atualmente, um sistema terceirizado, contratado por meio de licitação, e há uma perspectiva de melhoria com a contratação de um novo *software*. O entrevistado deixou claro que o regime contábil adotado

para as receitas do Município é o regime de caixa, conforme preceitua a Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

Desse modo, comprova-se que as receitas públicas do município de Mossoró são reconhecidas no momento da arrecadação (enfoque orçamentário) e não pelo fato gerador (regime de competência), o qual possibilitaria um maior controle, tanto por parte dos gestores públicos, quanto da sociedade, conforme preceituam Magalhães *et al.* (2013).

Acerca das principais mudanças percebidas pelo Contador com a adoção das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSAS), o principal ponto destacado foi o controle do patrimônio público municipal. O entrevistado assevera que o município está dando importância às alterações que vêm ocorrendo nas regras contábeis e, por conseguinte, o ente governamental deixou de dar atenção somente ao enfoque orçamentário, passando a dar ênfase ao patrimônio da organização pública.

Neste aspecto, as concepções do Contador e do município estão em congruência com as pesquisas de Felisbino *et al.* (2012) e Barreto *et al.* (2019) às quais relatam que o processo de reestruturação das normas de contabilidade pública brasileira tem como objetivo principal resgatar o patrimônio público, tendo em vista que este é o objeto de estudo da contabilidade na área pública, deixando o orçamento de ser o instrumento principal de estudo, sem desconsiderar, todavia, a sua importância.

Questionou-se, ainda, quais situações são consideradas impeditivas para o processo de convergência contábil. Os aspectos mencionados pelo Contador são atinentes à capacitação de servidores e à utilização do sistema integrado ao registro contábil. Segundo ele, há uma preocupação com a adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, por parte do município, tendo em vista a transparência das contas públicas do município.

As respostas do Contador, vão ao encontro dos estudos de Azevedo *et al.* (2020), Cuadrado-ballesteros (2021) e Bisogno (2021), os quais defendem que a adoção das normas internacionais de contabilidade permite maior transparência das contas públicas, aperfeiçoamento do processo de tomada de decisão por parte dos usuários da informação contábil, significando um avanço na gestão dos governos.

O último quesito da entrevista apresentou o *Check-list* dos PCP's analisados na primeira etapa deste estudo, de acordo com o Quadro 08, como forma de validar as informações e sanar as eventuais dúvidas identificadas na análise documental.

Quanto ao PCP 01, Créditos Tributários Receber, o Contador ratificou a informação de que as receitas são registradas manualmente e pelo regime de caixa, seguindo os ditames da Lei nº 4.320/1964. Assim, a Prefeitura Municipal não realizou a evidenciação contábil

deste procedimento contábil, no exercício de 2021. O descumprimento da adoção do PCP 01 está em desacordo com a Portaria da STN nº 634/2013, na qual determina que as variações patrimoniais devem ser registradas pelo regime de competência, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, convergir a contabilidade do setor público às NBC TSP e ampliar a transparência das contas públicas.

Quanto ao PCP 10, Depreciação, amortização ou exaustão de Imobilizado, cuja conta contábil possui saldo desproporcional em relação à conta do Ativo Imobilizado, o Contador confirma a não evidenciação deste procedimento contábil nas Contas Anuais. Ele esclarece, ainda, acerca do PCP 03 (Demais Créditos), não haver o registro na conta contábil da prefeitura relativo a este procedimento patrimonial e que o saldo tem origem na consolidação das Contas Anuais da Prefeitura de Mossoró com as contas da Câmara Municipal de Mossoró (CMM) e Instituto Municipal de Previdência Social dos Servidores de Mossoró (Previ Mossoró); logo, esses PCP's não são evidenciados pelo ente federativo.

A evidenciação da conta contábil das Participações Permanentes, PCP 21, deriva, segundo ele, da consolidação das Contas Anuais da Prefeitura de Mossoró com as contas do Instituto Municipal de Previdência Social dos Servidores de Mossoró (Previ Mossoró), o qual possui investimentos dos servidores do município; desse modo, os procedimentos contábeis 21 e 22 não apresentaram inconformidades por parte da Prefeitura.

Ao ser questionado sobre a evidenciação do PCP 22, Estoques, o Contador afirmou que os lançamentos contábeis efetuados no sistema contábil anterior eram todos realizados como se fossem consumo imediato e que não há *software* de controle de estoques; assim, o saldo apresentado no Balanço Patrimonial do ente federativo não é fidedigno e, portanto, não há o atendimento ao PCP 22 nas Contas Anuais da Prefeitura de Mossoró.

A respeito ao PCP 14, Obrigações por Competência Decorrentes de Benefícios a Empregados, a exemplo do 13º salário e férias, é realizada a contabilização mensal, segundo o entrevistado. Assim, o PCP 14, em oposição à análise realizada antes da entrevista, é atendido adequadamente.

O resultado da análise das Contas Anuais, no que tange aos demais Procedimentos Contábeis Patrimoniais quanto ao aspecto da evidenciação contábil, se manteve o mesmo, após a acareação realizada com o Contador do ente governamental.

A seguir, apresenta-se o Quadro 09 com o mapeamento final do estágio de adesão aos procedimentos contábeis patrimoniais na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, após a realização da entrevista.

Quadro 09 – *Check-list* dos PCP's analisados, após a entrevista.

Procedimento	Adesão	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
1. Créditos tributários e de Contribuições a receber	Não	2022 (Dados de 2021)
2. Créditos previdenciários a receber	Sim	2022 (Dados de 2021)
3. Demais créditos a receber	Não	2019 (Dados de 2018)
4. Dívida ativa tributária	Sim	2016 (Dados de 2015)
5. Dívida ativa não tributária	Sim	2016 (Dados de 2015)
6. Ajuste para perdas de créditos a receber	Não	2016 (Dados de 2015)
7. Provisões	Não	2021 (Dados de 2020)
8. Bens móveis	Sim	2021 (Dados de 2020)
9. Bens imóveis	Sim	2021 (Dados de 2020)
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	Não	2021 (Dados de 2020)
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	Não	2021 (Dados de 2020)
12. Empréstimos tomados	Sim	2021 (Dados de 2020)
13. Financiamentos tomados	Sim	2021 (Dados de 2020)
14. Benefícios a Empregados	Sim	2019 (Dados de 2018)
15. Provisão atuarial	Sim	2017 (Dados de 2016)
16. Fornecedores	Sim	2017 (Dados de 2016)
17. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	Não	2022 (Dados de 2021)
18. Amortização de intangível	Não	2022 (Dados de 2021)
19. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	Não	2022 (Dados de 2021)
20. Participações permanentes	Sim	2021 (Dados de 2020)
21. Redução ao valor recuperável de participações permanentes	Sim	2021 (Dados de 2020)
22. Estoques	Não	2023 (Dados de 2022)
23. Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas	Não	2021 (Dados de 2020)
24. Bens de Infraestrutura e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	Não	2024 (Dados de 2023)
25. Bens do Patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	Não	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022
GAPCP após a Entrevista (%)	48%	

Fonte: Elaborado pelo autor (2022), adaptado de Piccini (2018).

Isto posto, o mapeamento quantitativo dos PCP's, por meio do GAPCP, e a entrevista com o Contador Geral do ente governamental para a validação das informações analisadas inicialmente, mostraram que a Prefeitura Municipal de Mossoró cumpriu, considerando as Contas Anuais do exercício de 2021, 48% do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), promulgado pela Portaria STN nº 548/2015, conforme instrumento de análise de desempenho quanto ao grau de adesão ao PIPCP (PICCINI, 2018), conforme cálculo abaixo:

$$GAPCP = \frac{12}{25} \times 100 = 48\%$$

Nesta perspectiva, a pesquisa apontou que o ente governamental apresenta um grau médio de evidenciação dos PCP's o que poderá ensejar em virtude do não cumprimento dos prazos do PIPCP, segundo a STN (2015), penalidades como a impossibilidade de receber transferências e de contratar operações de créditos.

O Quadro 10 apresenta um resumo dos principais pontos mencionados na entrevista com o Contador Geral do Município de Mossoró-RN.

Quadro 10 – Resumo dos principais pontos da Entrevista.

Bloco	Principais aspectos elencados
1. Perfil do participante	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contador Geral do Município;</li> <li>• Atua no órgão há um ano e três meses.</li> <li>• 8 anos de experiência com a CASP.</li> </ul>
2. Conhecimento sobre os aspectos de implantação, importância e aderência dos prazos dos PCP's	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os PCP'S já deveriam ter sido adotados, pois são uma forma de identificar e mensurar o real patrimônio público;</li> <li>• O processo de adesão às novas normas contábeis está em curso;</li> <li>• Há barreiras para a implantação imediata, entre elas o sistema contábil utilizado até o exercício anterior;</li> <li>• Não foi ofertada, até a data da entrevista, capacitação técnica aos servidores públicos da Prefeitura Municipal de Mossoró acerca das alterações ocorridas nas normas de contabilidade pública e os PCP's;</li> <li>• Até o exercício de 2021, de acordo com o Contador, havia um controle orçamentário, porém não era realizado o controle patrimonial de maneira efetiva;</li> <li>• A importância da adesão aos PCP's para a Administração Pública permitirá o real controle do patrimônio da entidade pública municipal.</li> </ul>
3. Identificação de mudanças e impactos das novas normas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A principal mudança sentida foi quanto ao controle do patrimônio público municipal. Ele afirma que a contabilidade deixou de ter um enfoque exclusivamente orçamentário e passou a dar ênfase ao patrimônio das organizações do setor público.</li> </ul>
4. Identificação o de situações consideradas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Falta de capacitação de servidores;</li> <li>• Utilização do sistema contábil adequado ao registro contábil.</li> </ul>

impeditivas para o processo de convergência	
PCP's evidenciados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Créditos previdenciários a receber; Dívida ativa tributária; Dívida ativa não tributária; Bens móveis; Bens imóveis; Empréstimos tomados; Financiamentos tomados; Benefícios a Empregados; Provisão atuarial; Fornecedores; Participações permanentes; e Redução ao valor recuperável de participações permanentes.</li> </ul>
PCP's não evidenciados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Créditos tributários a receber; Demais créditos a receber; Ajuste para perdas de créditos a receber; Provisões; Depreciação de imobilizado; Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado; Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres; Amortização de intangível; Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível; Estoques; Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas; Bens de Infraestrutura e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável; e Bens do Patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

#### 4.3 PLANO DE AÇÃO PARA A IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN recomenda que cada ente federativo, observando as suas peculiaridades, estabeleça sua própria linha de ação em relação aos prazos determinados pela Portaria STN 548/2015, de maneira a adotar os PCP's, até o fim do período de transição, previsto para 2024. Esses prazos não impedem que cada ente governamental implante determinado PCP antes da data estabelecida, assim como não restringem a atuação dos órgãos de controle, que podem exigir prazos menores com vistas a auditorias dos PCP's (BRASIL, 2015).

O Plano de Ação para a implantação dos PCP's, na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, busca o atendimento aos preceitos estabelecidos pela STN, no que tange ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio público, de maneira a contribuir com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, não tendo como finalidade esgotar os conceitos gerais, que já se encontram sistematizados nas normativas vigentes, especialmente MCASP (BRASIL, 2021).

O Quadro 11 elenca os PCP's não evidenciados na pesquisa e os respectivos prazos limites para a Prefeitura Municipal de Mossoró.

Quadro 11 – *Check-list* dos prazos dos PCP's não evidenciados pela Prefeitura de Mossoró-RN, em 2021.

Procedimento	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
1. Créditos tributários e de Contribuições a receber	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
3. Demais créditos a receber	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
6. Ajuste para perdas de créditos a receber	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
7. Provisões	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
10. Depreciação de imobilizado	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
17. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
18. Amortização de intangível	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
19. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
22. Estoques	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
23. Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
24. Bens de Infraestrutura e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
25. Bens do Patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	Prazo Suspenso pela Portaria STN 10.300/2022	Prazo Suspenso pela Portaria STN 10.300/2022	Prazo Suspenso pela Portaria STN 10.300/2022

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Tendo como base o mapeamento do estágio de implantação dos PCP's e a avaliação do nível de adesão contábil do supracitado ente federativo, elaborou-se o Plano de Ação com a proposta de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN para os PCP's não evidenciados até o exercício de 2021.

#### **4.3.1 Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Créditos Tributários a Receber e Demais Créditos**

Para a evidenciação do PCP 01, Créditos Tributários a Receber, a Prefeitura deverá efetuar o registro por competência atendendo à contabilidade patrimonial; dessa maneira, deverá registrar o direito a receber pelo fato gerador da obrigação tributária.

De acordo com a proposta de implantação, o servidor da Prefeitura acessa o Sistema de Controle Tributário e gera um relatório com os Créditos Tributários a Receber que foram registrados pelo fato gerador (reconhecimento dos créditos tributários a receber) e um relatório com os Créditos Tributários que foram arrecadados, para a realização da baixa desses últimos.

Após isso, os relatórios deverão ser, até o 5º dia útil do mês subsequente, registrados pela Contabilidade, dando origem ao registro por competência no sistema contábil e, conseqüentemente, cumprindo o PCP 01.

Figura 03 – Etapas para a evidenciação do PCP 01 – Créditos Tributários.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

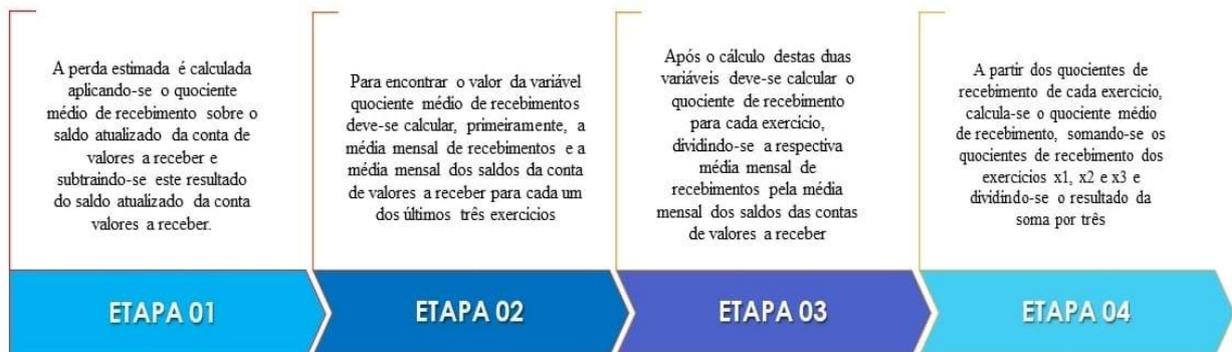
Em relação à evidenciação do PCP 03, Demais Créditos, recomenda-se a utilização da mesma metodologia.

#### **4.3.2 Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial Ajustes para Perdas de Créditos a Receber**

Para a implantação do PCP 06, Ajustes para Perdas de Créditos a Receber, o PCP 01, Créditos Tributários a Receber, deverá ter sido integralmente implementado pela Prefeitura Municipal de Mossoró.

O MCASP (2021) orienta que os entes governamentais mensurem as perdas esperadas na realização de créditos por meio de uma conta redutora de Ativo em contrapartida a uma Variação Patrimonial Diminutiva, como também recomenda a utilização da metodologia baseada no histórico de recebimentos passados. A figura 04 apresenta as etapas do cálculo do ajuste para perdas baseado no histórico de recebimentos passados.

Figura 04 – Etapas para a evidenciação do PCP 06 – Ajustes para Perdas de Créditos a Receber.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

De acordo com o MCASP (2021), é possível que para refletir de maneira mais fidedigna a real situação do ativo outra metodologia se mostre mais adequada. De todo modo, a metodologia utilizada no cálculo deverá ser divulgada em notas explicativas, acompanhada de memória de cálculo do ajuste para perdas.

A contabilização dos Ajustes para Perdas ocorrerá no momento do reconhecimento dos Créditos Tributários a Receber e seu valor será resultado dos parâmetros adotados pelo Município. O ajuste dos valores registrados em créditos tributários a receber deverá ser mensal. Assim, a cada mês, a Contabilidade ou unidade responsável deverá rever o cálculo do montante dos ajustes de créditos tributários a receber e confrontar com o valor registrado na conta contábil. Caso o valor registrado seja menor, deverá haver apropriação da diferença. E, caso o valor registrado seja maior, deverá haver reversão da diferença.

#### 4.3.3 Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial das Provisões

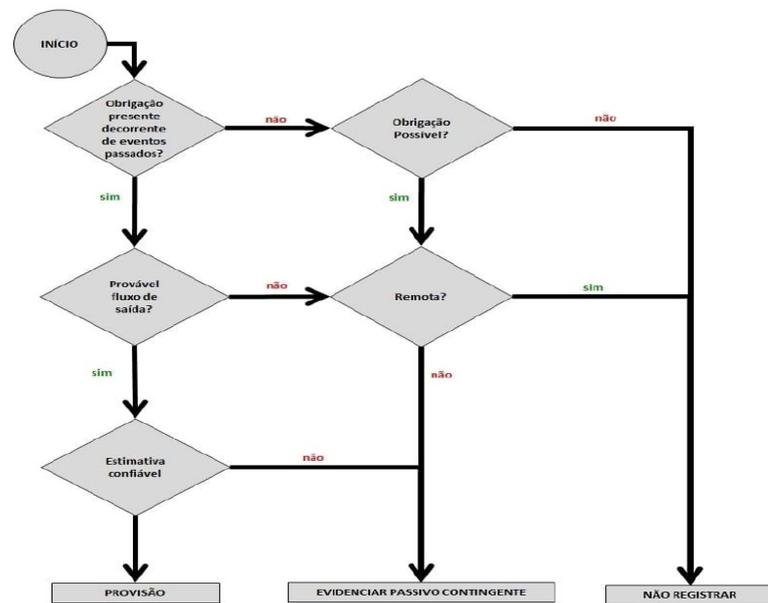
Para a adoção do Procedimento Contábil Patrimonial 07, segundo o MCASP, a Prefeitura Municipal de Mossoró deverá reconhecer uma Provisão quando estiverem presentes os três requisitos: (a) a entidade tem uma obrigação presente (formalizada ou não) como resultado de evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de

recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação e; (c) uma estimativa confiável possa ser feita do montante da obrigação. Caso os três pontos não sejam atendidos, nenhuma provisão deverá ser reconhecida.

No tocante à sua mensuração inicial, o valor deverá corresponder à melhor estimativa de desembolso necessário para liquidar a obrigação presente à data das demonstrações contábeis. São alguns exemplos de provisões: (i). Provisões para riscos trabalhistas; (ii) Provisões para riscos fiscais; (iii) Provisões para riscos cíveis; (iv). Provisões para repartição de créditos tributários e; (v). Provisões para riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público Privadas (PPP).

A figura 05 traz Árvore de decisão para o reconhecimento de uma Provisão, conforme o MCASP (2021):

Figura 05 – Árvore de decisão para o reconhecimento de uma Provisão.



Fonte: MCASP (2021).

Além do registro contábil da provisão, deve haver a evidenciação em Notas Explicativas, contendo no mínimo as seguintes informações: 1) breve descrição da sua natureza e do prazo esperado para qualquer saída de recursos; 2) indicativo das incertezas relacionadas ao valor ou prazo dessas saídas; 3) valor contábil no início e no final do período; 4) valores acrescidos, utilizados, e revertidos durante o período; e 5) valores de algum reembolso previsto, apresentando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido na forma do reembolso.

Quando da apresentação das Contas Anuais do Município, os saldos de provisões devem estar atualizados. A movimentação das contas de Provisões ocorre, especialmente, em virtude dos seguintes fatos: incorporações de novas provisões; atualização monetária; reavaliação do valor inicialmente mensurado; reversão; baixa; reclassificação para o Passivo Não-Circulante ou Circulante.

Como exemplo prático da evidenciação do Procedimento Contábil 07, a Prefeitura Municipal de Mossoró poderá, ao fim do exercício social, solicitar à Procuradoria Geral do Município os seguintes procedimentos: i) a realização de inventário geral dos processos judiciais, contencioso e demais obrigações; ii) avaliação dos riscos de perdas, com classificação entre provável, possível e remoto e; iii) elaboração de relatório técnico, que inclua informações sumarizadas, que serão utilizadas para fins de registro contábil da Contadoria.

Com fulcro nas informações encaminhadas, a Contabilidade tomará as seguintes medidas: a) Os riscos classificados como perda “provável” deverão ser registrados como Provisão, em conta de Passivo, às contas contábeis da classe, grupos e subgrupos 217000000 e 227000000, segregado em Passivo Circulante e Passivo não Circulante, de acordo com o prazo de vencimento (curto e longo prazo); b) Os riscos classificados como “possível”, deverão ser registrados em contas de controle, às contas das classes 7 e 8 e abrangidas pelas Demonstrações Contábeis (DCASP) na forma de Notas Explicativas, pelo seu valor total, bem como, devem estar contemplados no Anexo de Riscos Fiscais (ARF) da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do Município e; c) Nenhum registro contábil deve ser realizado, quando os riscos forem classificados como perda “remota”.

#### **4.3.4 Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais dos Ativos e Passivos Contingentes**

Em relação ao PCP 23, os Ativos e Passivos Contingentes deverão ser reconhecidos em contas de natureza de controle, ou seja, contas contábeis da classe 7 e 8 e em Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis.

A Contabilidade, da Prefeitura Municipal de Mossoró, deverá evidenciar em quadros auxiliares e nas Notas Explicativas, segundo recomendação do MCASP, os seus passivos contingentes, com base no seu Anexo de Riscos Fiscais e Providências, da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Assim, conforme o Anexo de Riscos Fiscais abaixo, figura 06, verifica-se que a Administração Pública Municipal já realiza o levantamento dos seus passivos contingentes, necessitando tão somente da evidenciação na contabilidade.

Figura 06 – Anexo de Riscos Fiscais da Prefeitura Municipal de Mossoró.

<b>PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ - PODER EXECUTIVO</b> <b>LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS</b> <b>ANEXO DE RISCOS FISCAIS</b> <b>DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS</b> <b>2022</b>			
LRF, art 4º, § 3º			R\$ 1,00
RISCOS FISCAIS		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Processos Judiciais	R\$ 30.000.000,00	Abertura de Crédito Adicional	R\$ 30.000.000,00
Dívidas em Processo de Reconhecimento	R\$ 167.000.000,00	Abertura de Crédito Adicional	R\$ 167.000.000,00
Discrepância de Projeções	R\$ 5.000.000,00	Limitação de empenho em razão de Discrepância de Projeções	R\$ 5.000.000,00
Outros passivos contingentes	R\$ 5.000.000,00	Abertura de créditos adicionais suplementares/especiais/extraordinário a partir da Redução de dotação de despesas sem restrições	R\$ 5.000.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>207.000.000,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>207.000.000,00</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Mossoró (2023).

Dessa maneira, a Contabilidade deverá utilizar para a evidenciação do PCP 23: o Anexo de Metas Fiscais, para os passivos contingentes; o Anexo 13 do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), para as provisões e passivos contingentes relativos aos contratos de Parcerias Públicos Privados (PPP's), e; o Demonstrativo de Atos Potenciais, para os ativos contingentes e passivos contingentes.

Como exemplo prático, se a Prefeitura Municipal de Mossoró desobedeceu a determinada legislação ambiental e ainda não tem certeza se algum dano foi causado ao meio ambiente; então, essa falta de clareza, dificulta a estimativa e/ou confirmação da probabilidade da ocorrência saída de recursos. Neste sentido, enquanto prevalecer essa situação, o ente deve reconhecer um passivo contingente em contas de controle, nas contas das classes 7 e 8 e, somente quando ficar confirmado os danos causados ao meio ambiente, a entidade deverá constituir uma provisão, cujo valor estimado confiável será contabilizado em contas patrimoniais, a conta da classe 2 e será utilizado para reparação dos danos. Demonstrações Contábeis do período em que ocorreu a mudança na probabilidade.

#### **4.3.5 Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Depreciação, Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado**

As seguintes etapas são necessárias para a implantação dos PCP's 10 e 11, conforme figura 07.

Figura 07 – Etapas de implantação dos PCP's 10 e 11.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

Etapa 01: Inicialmente a Prefeitura Municipal de Mossoró deverá realizar o inventário dos bens móveis e imóveis, por meio da contratação de uma empresa terceirizada especializada no setor público ou pelo estabelecimento de uma comissão interna com servidores públicos com conhecimento técnico para a execução deste trabalho;

Etapa 02: Reavaliação dos bens móveis e imóveis, PCP 11, observando que ativos não submetidos a procedimentos de reavaliação terão vida útil igual à estabelecida pelo órgão central do sistema administrativo de gestão patrimonial e bens submetidos a procedimentos de reavaliação terão vida útil igual à estabelecida no laudo de avaliação;

Etapa 03: Após a realização do inventário e reavaliação dos bens, com as informações inseridas no *software* de controle patrimonial, inicia-se a depreciação.

Após as etapas mencionadas, o Setor de Controle Patrimonial encaminhará, mensalmente, para a Contabilidade, o Relatório Mensal de Movimentação de Bens (RMB).

O RMB é um documento no qual constam as informações de movimentação de entrada, saída, e depreciação dos bens do ativo imobilizado. De maneira prática, quando um bem é adquirido pelo ente governamental, no momento da liquidação da despesa, é realizado o registro na Contabilidade, na conta de “estoque interno”. Em seguida, quando o Setor de Controle Patrimonial efetua o tombamento do bem e o coloca em uso, essa informação constará no RMB. Desse modo, a Contabilidade transfere o bem do “estoque interno” para “bens em uso”, dando início a depreciação.

A seguir apresenta-se um Modelo de Relatório Mensal de Movimentação de Bens que poderá ser adotado pelo órgão.

Quadro 12 – Modelo de Relatório Mensal de Movimentação de Bens.

Grupo de Material	Conta PCASP	Saldo Anterior	Total Entrada	Total Saída	Saldo Bruto	Depreciação			Saldo Líquido
						Mês	Reversão	Acumulada	
Total (R\$)									

Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

De modo geral, o reconhecimento de um ativo imobilizado poderá ocorrer pela aquisição por compra, pelo recebimento em transferência de outra unidade, pela cessão de uso com assunção de benefícios e riscos associados ao ativo, pelo nascimento no caso de semoventes, ou pela dação por terceiros, em pagamento, ao Município.

Os itens do imobilizado, após o reconhecimento inicial, deverão ter os seus valores reduzidos por depreciação e registrados mensalmente no sistema contábil no decorrer do exercício, e, no encerramento do exercício, é evidenciada em conta contábil redutora do ativo imobilizado denominada “depreciação acumulada” que tem, como contrapartida, a conta contábil de variação patrimonial diminutiva (VPD) - depreciação. No âmbito do Poder Executivo Municipal sugere-se a utilização, conforme recomendação da Secretaria do Tesouro Nacional, para a maioria dos itens do imobilizado, o método das cotas constantes. Contudo, a critério o órgão, poderá utilizar método diverso, caso julgue necessário.

Outrossim, o ente deverá observar os seguintes critérios: os procedimentos de registro contábil não devem ser confundidos com a responsabilização pelo controle do patrimônio; torna-se necessária a segregação de funções dos responsáveis pelo registro da informação contábil e do controle e gestão patrimonial; a conciliação patrimonial, entre o sistema de patrimônio e o sistema contábil, deve ser realizada periodicamente (recomenda-se, pelo menos, uma vez ao mês).

Sugere-se que a Administração Pública Municipal elabore laudo técnico contendo as seguintes informações: a) Número do registro ou tombamento; b) Descrição detalhada de cada

bem ou lote de bens reavaliados e, se necessário, a correspondente documentação; c) Vida útil futura ou remanescente do bem; d) Valor residual, se houver; e) Valor reavaliado; f) Critérios utilizados para a reavaliação e sua respectiva fundamentação técnica, inclusive elementos de comparação adotados, ou a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada; g) Data de reavaliação; e h) Identificação e assinatura dos integrantes da comissão responsável pela emissão do Laudo Técnico.

Os procedimentos relacionados ao ativo imobilizado estão ligados à integração entre os sistemas de gestão patrimonial e o sistema de contabilidade. Caso não haja integração de sistemas, recomenda-se o que o registro contábil possua suporte em documentos.

Recomenda-se, ainda, em consonância com o MCASP, a utilização do teste de *impairment* sempre que houver indícios de que o valor líquido contábil de um ativo esteja maior do que seu valor recuperável (representado pelo valor de mercado de um ativo menos o custo para sua alienação ou o valor que a entidade espera recuperar pelo uso futuro deste ativo nas suas operações) (BRASIL, 2021).

Após a identificação da imparidade, deverá ser realizada a contabilização da perda pela redução ao valor recuperável, por meio do lançamento em variação patrimonial diminutiva e, em contrapartida, a respectiva conta retificadora do ativo imobilizado. Sugere-se que a Redução ao Valor Recuperável seja feita por meio da elaboração de laudo técnico por perito, entidade especializada ou relatório de avaliação realizado por uma comissão, devendo conter, no mínimo, as seguintes informações: a) descrição detalhada do bem e, se necessário, a correspondente documentação; b) critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação; c) vida útil remanescente do bem; d) valor de venda do bem, deduzidos os custos para alienação; e) data de avaliação; e f) identificação do responsável pelo teste de imparidade. A Contabilidade realizará o registro nas contas contábeis Redução ao valor recuperável de imobilizado (1.2.3.9.0.00.00) e Reavaliação de Imobilizado (4.6.1.1.0.00.00).

#### **4.3.6 Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Softwares, Patentes, Marcas, Licenças e Congêneres; Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável e Amortização de Intangível**

A Prefeitura Municipal de Mossoró deverá realizar, para a implantação do PCP 17, 18 e 19, a mesma sistemática aplicada ao PCP relativo ao ativo imobilizado. As seguintes etapas são necessárias para a implantação dos PCP's 17, 18 e 19:

Etapa 01: Levantamento (inventário) de todos os *softwares* da Prefeitura Municipal de Mossoró, por meio de contratação de uma empresa terceirizada especializada ou pelo estabelecimento de uma comissão interna com servidores públicos, e classificação dos *softwares* em vida útil definida (que sofrem amortização) e vida útil indefinida ou perpétua (não se aplica a amortização);

Etapa 02: Reavaliação dos bens intangíveis, PCP 19 e;

Etapa 03: Após a realização do levantamento e reavaliação, com base nas informações inseridas no sistema de controle de intangíveis, faz-se o registro na Contabilidade, PCP 17, iniciando-se a amortização, PCP 18.

Figura 08: Etapas de implantação do PCP 17, 18 e 19.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

Em relação ao critério para classificação como intangível, o MCASP no item 6.2 da Parte II – PCP define que um ativo se enquadra na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Caso estas características não sejam atendidas, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva. No procedimento de implantação dos registros contábeis do ativo intangível deverá ser destacada em notas explicativas a política contábil de amortização, de reavaliação e de redução ao valor recuperável.

A Administração Pública Municipal deverá ainda observar os seguintes critérios: os procedimentos de registro contábil não devem ser confundidos com a responsabilização pelo controle do patrimônio; torna-se necessária a segregação de funções dos responsáveis pelo registro da informação contábil e do controle e gestão patrimonial.

Além de que, quando do seu reconhecimento, o Ativo Intangível deve receber a mensuração inicialmente ao custo. Após, o intangível deve ser mensurado ao custo, menos a

eventual amortização acumulada e a perda por irrecuperabilidade ou reavaliação, quando aplicável.

A Prefeitura Municipal de Mossoró, conforme orientação da STN, deverá adotar o método das quotas constantes ou método linear para a amortização dos seus intangíveis, contudo a seleção do método deverá observar o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados incorporados ao ativo.

Ainda, segundo as diretrizes do CFC, em caso de aumento no valor contábil do ativo intangível em decorrência de reavaliação, essa elevação deve ser contabilizada à conta de reserva de reavaliação. Esse aumento deverá ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado do período. De outro modo, caso a reavaliação resulte em redução do valor contábil do ativo intangível, deverá ser reconhecida no resultado do período. Todavia, a redução do intangível deve ser contabilizada no patrimônio líquido até o limite do saldo credor da conta de reserva de reavaliação referente a esse ativo.

Em relação a este PCP, a Contabilidade efetuará o registro da Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível nas contas contábeis de Redução ao valor recuperável de intangível e Reavaliação de intangíveis, respectivamente.

Pelas características da Prefeitura e, a partir da entrevista com o Contador, atualmente a Administração Pública Municipal não possui centros de tecnologias para o desenvolvimento de marcas e patentes. Assim, esse plano de ação deu ênfase ao registro patrimonial de *Softwares*:

- A contabilidade deverá registrar no Ativo Intangível os *softwares* adquiridos ou licenciados pelo Município, assim como os gerados internamente;
- Deverão ser excluídos os softwares com licenciamentos vencidos, independente de uso;
- *Softwares* que integram determinado equipamento não serão registrados no Ativo Intangível, pois constituem parte de hardware e são classificados como ativo imobilizado;
- Os *Softwares* deverão ser reconhecidos inicialmente pelo custo (aquisição ou desenvolvimento, mão de obra para implantação, etc.) e os subsequentes (atualização, aquisição de novas versões etc.), desde que agreguem valor ao referido item.

A seguir apresenta-se um modelo de formulário para registro de *Softwares* que poderá ser adotado pelo órgão.

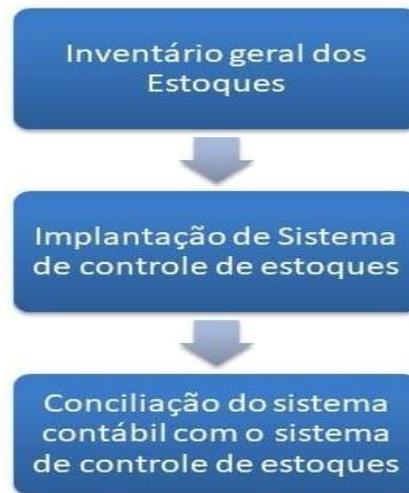


Total									

Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

A figura 09 sintetiza as etapas de implantação do PCP 22:

Figura 09 – Etapas de implantação do PCP 22.



Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Deverá ser efetuada a acareação do resultado observado no inventário físico e a posição de Estoques nos sistemas de controles patrimoniais e também com os saldos registrados na contabilidade. Os saldos que apresentarem divergências deverão ser analisados e ajustados por meio dos registros contábeis pertinentes, de forma a adequar a posição patrimonial do Município relacionada aos Estoques.

Com a finalidade de garantir a integridade das informações contábeis, os Estoques da Prefeitura Municipal de Mossoró deverão ser inventariados fisicamente, pelo menos, anualmente para a data base de 31 de dezembro de cada ano.

#### **4.3.8 Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial dos Ativos de Infraestrutura**

Os ativos de infraestrutura, PCP 24, possuem como características, segundo o Conselho Federal de Contabilidade, além da vida útil significativamente maior que os demais bens: (a) são partes de um sistema ou de uma rede; (b) são especializados por natureza e não

possuem usos alternativos; (c) são imóveis; ou (d) podem estar sujeitos a restrições na alienação (CFC, 2023).

São exemplos de bens de infraestrutura ruas, praças, estradas, rodovias, pontes, tuneis etc. A implantação dos procedimentos contábeis dos bens de infraestrutura seguem as mesmas etapas dos demais bens do ativo, quais sejam:

Etapa 01: Deverá ser realizado inventário geral dos bens de infraestrutura do Município, por meio da nomeação de uma comissão de inventário com servidores públicos multidisciplinares ou da contratação de uma empresa terceirizada especialista;

Etapa 02: Implantação de Sistema de controle dos bens;

Etapa 03: Reavaliação dos bens Infraestrutura;

Etapa 04: Registro das informações no sistema de controle dos bens, ou seja, o órgão deverá cadastrar os bens de infraestrutura no sistema conforme os grupos de bens a seguir: pontes, túneis, viadutos, praças, rodovias, outros Bens de Infraestrutura;

Etapa 05: Conciliação do inventário com a contabilidade, isto é, a Prefeitura realizará a confrontação dos dados levantados nas etapas anteriores com os registros contábeis e, em seguida, deverá efetuar os ajustes contábeis suportados por documentação comprobatória.

No que concerne à depreciação, sugere-se, enquanto não for definida pela STN a adoção das taxas de depreciação, a utilização do método linear ou de cotas constantes, conforme Quadro 15.

Quadro 15 – Taxas de Depreciação dos Bens de Infraestrutura.

Grupo	Vida útil estimada	Taxa de Depreciação
Rodovias pavimentadas	20	5%
Rodovias não pavimentadas	5	20%
Pontes e viadutos	50	2%
Outros bens de infraestrutura	50	2%

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Segundo orientações da STN, o reconhecimento, a mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura, bem como a respectiva depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável, deverão seguir a mesma base utilizada para os ativos imobilizados; já o detalhamento deles deverá ser evidenciado em notas explicativas.

#### **4.3.9 Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial dos Ativos do Patrimônio Cultural**

Para o MCASP (STN, 2021) os Ativos do Patrimônio Cultural, PCP 25, são assim denominados em virtude da sua significância histórica, cultural ou ambiental, a exemplo dos monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Tais ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los nestes propósitos.

Os federativos deverão reconhecer e mensurar os ativos intangíveis do patrimônio cultural conforme as normas da STN e de acordo com os prazos previstos no PIPCP, Portaria STN nº 548/2015. Contudo, em 1º de dezembro de 2022 foi editada a Portaria nº 10.300 que suspendeu o prazo de implantação do procedimento contábil patrimonial de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural que consta no Anexo da Portaria nº 548/2015.

Observa-se a tendência de que a inclusão dos Bens do Patrimônio Cultural nas Demonstrações Contábeis passe a ser compulsória aos entes, todavia, em virtude da complexidade de mensuração e evidenciação, a sugestão é que, neste momento de transição de normas contábeis do setor público, os bens do Patrimônio sejam registrados nas Demonstrações Financeiras do município conforme os parâmetros apresentados nesse plano de ação para os demais bens do ativo.

A implantação dos procedimentos contábeis dos Bens do Patrimônio Cultural poderá seguir as mesmas etapas dos demais bens do ativo, quais sejam:

Etapa 01: Deverá ser realizado inventário geral dos Bens do Patrimônio Cultural do Município;

Etapa 02: Implantação de Sistema de controle dos bens;

Etapa 03: Reavaliação dos Bens do Patrimônio Cultural;

Etapa 04: Registro das informações no sistema de controle dos bens;

Etapa 05: Conciliação do inventário com a contabilidade com base documentação comprobatória.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando os obstáculos enfrentados pelos municípios brasileiros em relação à convergência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, em conformidade com os normativos editados pela Secretaria de Tesouro Nacional, o presente estudo objetivou avaliar como está o processo de implementação dos PCP's na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN.

Diante disso, foi realizado o mapeamento do estágio de implantação dos PCP's, a partir das Contas Anuais do município do exercício de 2021; em seguida a avaliação do nível de adesão contábil do município aos procedimentos patrimoniais e; a partir dos resultados, foi elaborado um plano de ação para a implantação dos PCP's na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, de maneira a possibilitar ao ente a adoção dos referidos procedimentos, em conformidade com os prazos estabelecidos pela Portaria STN nº 548/2015.

O resultado do mapeamento dos PCP's, por meio da análise das Contas Anuais, e da entrevista com o Contador Geral do ente governamental, para a validação das informações analisadas, mostrou que a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN cumpriu 48% do PIPCP.

A pesquisa indicou, também, quanto à identificação de mudanças e impactos das novas normas na supracitada administração municipal, que as principais alterações percebidas pelo contador estão relacionadas ao controle patrimonial e ao enfoque contábil, que deixou de ser voltado exclusivamente ao aspecto orçamentário, dando ênfase ao patrimônio público. Contudo, os fatores que limitam o processo de convergência contábil estão relacionados à falta de treinamento e capacitação de pessoal e à precarização dos sistemas contábeis do órgão.

A avaliação do nível de adesão contábil do município às normas internacionais revelou que embora Prefeitura Municipal de Mossoró-RN reconheça os benefícios advindos da convergência das normas contábeis, ainda não conseguiu convergir na medida do que preceitua a legislação vigente. Desse modo, foi possível perceber que o ente governamental ainda está construindo o caminho para a implementação da convergência necessária, no que diz respeito aos registros contábeis patrimoniais.

Ante os resultados obtidos, é razoável afirmar que o município, como parte integrante da Administração Pública, está comprometido com o processo de convergência das normas internacionais no que concerne à adequação do objeto da contabilidade pública (patrimônio público), à adoção dos PCP's, ao interesse público, à transparência e ao controle social.

Ademais, atendendo aos objetivos da pesquisa e com base nos resultados foi elaborado um plano de ação para a implementação dos PCP's dos Créditos tributários a receber; Demais créditos a receber; Ajuste para perdas de créditos a receber; Provisões; Depreciação de imobilizado; Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado; *Softwares*, patentes, marcas, licenças e congêneres; Amortização de intangível; Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível; Estoques; Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas; Bens de Infraestrutura e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável e; Bens do Patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável; protocolado na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, em 12 de abril de 2023.

O plano de ação, em relação aos aspectos práticos, permitirá o controle e acompanhamento periódico da adoção, pela Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, dos procedimentos do PIPCP e os cumprimentos dos prazos limites obrigatórios, com vistas à consolidação das contas públicas e à validação de dados no SICONFI, buscando-se a operacionalização dos PCP's pela administração pública municipal.

No geral, o estudo apresenta pelo menos duas limitações. A primeira diz respeito à entrevista com contador, haja vista que, por se tratar de uma nova gestão municipal, as informações fornecidas relativas ao processo de convergência na referida prefeitura não puderam ser exploradas com maior profundidade. A segunda considera o fato de a pesquisa ser aplicada na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, motivo este que não poderá generalizar os resultados encontrados.

Por fim, sugere-se a ampliação do estudo para municípios com mais de 50 mil habitantes; a aplicação de estudo após o prazo final do processo de convergência, podendo ser possível a realização de uma análise comparativa das mudanças propostas versus implementadas e; a realização de estudos comparativos entre os entes governamentais, no tocante à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO DE CONTADORES CERTIFICADOS (ACCA). **IPSAS implementation: Current status and challenges**. 2017.

AIKEN, M.; CAPITANIO, C. Accrual accounting valuations and accountability in government: A potentially pernicious union. **Australian Journal of Public Administration**, v. 54, n. 4, p. 564-575, 1995. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1467-8500.1995.tb01169.x>. Acesso em: 13 dez. 2021.

AMARAL, Guilherme Fernandes; LIMA, Diana Vaz. A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 2, p. 173, 2013.

AMARAL, Neuton Alcedir de Lima; BOLFE, Camila; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Estudos sobre o regime de competência no setor público brasileiro: os desencontros da discussão acadêmica. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 40, p. 20-36, 2014. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:yWqynaTHRD0J:https://anpcont.org.br/pdf/2013/CUE122.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em 18 dez. 2021.

AMORIM, Dênia Aparecida; MARQUES, Alessandra Vieira Cunha. O estágio da convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público na administração direta do município de Monte Carmelo–MG. **RAGC**, v. 7, n. 28, 2019. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/1757>. Acesso em: 17 dez. 2021.

ANTHONY, Robert N. Games government accountants play. **Harvard Business Review**, v. 63, n. 5, p. 161-170, 1985. Disponível em: <https://linomartins.files.wordpress.com/2010/11/games-government-accountants-play.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2021.

AQUINO, André Carlos Busanelli; CARPECHIONE, Eugênio; CARDOSO, Ricardo Lopes; STECCOLINI, Ileana. Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. **Revista de Administração Pública**, v. 54, p. 1-10, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/80967>. Acesso em 20 dez. 2021.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Maria Arlete Duarte. Responsabilização da administração pública: limites e possibilidades do gestor público. In: **Construindo uma Nova Gestão Pública – Coletânea de textos do I Ciclo de Palestra organizado pela Escola de Governo do RN – Natal, RN: SEARH/RN**, 2010.

AZEVEDO, Ricardo Rocha; AQUINO, André Carlos Busanelli; NEVES, Fabrício Ramos Neves; SILVA, Cléia Maria. Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. **Public Money e Management**, v. 40, n. 7, p. 509-518, 2020.

Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2020.1766203>. Acesso em: 11 dez. 2021.

BARRETO, Jocimar Franco; DUTRA, Monick Horsts Souza; HENRIQUE, Tainara Aparecida. A percepção dos contadores públicos da microrregião de manhuaçu sobre as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista Científica Doctum Multidisciplinar, Caratinga**. v. 1, n. 2, 2019. Disponível em: <http://revista.doctum.edu.br/index.php/multi/article/view/303/250>. Acesso em: 13 nov. 2021.

BENITO, Bernardino; BRUSCA, Isabel; MONTESINOS, Vicente. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, p. 293-317, 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/235799669> The harmonization of government financial information systems The role of the IPSAS. Acesso em: 18 dez. 2021.

BERGMANN, Andreas; FUCHS, Sandro; SCHULER, Christoph. A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. **Public Money & Management**, Germantown, v. 39, n. 8, p. 560-570, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/09540962.2019.1654319>. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2019.1654319>. Acesso em: 17 dez. 2021.

BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Atualizada com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 16) do CFC e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) da STN**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. **Decreto no 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm). Acesso em: 11 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 92.452, de 10 de março de 1986**. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm). Acesso em: 11 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI**. Brasília. Disponível em: [https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1577:020342-ajustes-para-perdas-estimadas&catid=749&Itemid=700](https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1577:020342-ajustes-para-perdas-estimadas&catid=749&Itemid=700). Acesso em: 08 nov. 2022.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos, quanto a procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público. Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **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. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1>>. Acesso em: 11 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **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. Disponível em: [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_634\\_2013\\_Processo\\_Convergencia.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf). Acesso em: 11 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 1.131, de 4 de novembro de 2021**. Aprova a Parte Geral e as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 9ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:14803](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:14803). Acesso em: 01 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 10.300, de 1 de dezembro de 2022**. 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. Disponível em: <https://portal.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-10.300-de-1-de-dezembro-de-2022-448010014>. Acesso em: 26 jan. 2023.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 11 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **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, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em: 11 out. 2021.

BRITO, Jaqueline do Rosário Rosa. **A Institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde**. 2017. Tese de Doutorado. Universidade do Minho (Portugal). Disponível em: <https://www.proquest.com/openview/afa7b55059a2692dace95205b9b7534a/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2026366&diss=y>. Acesso em 18 out. 2021.

CARMO, Carlos Henrique Silva do; RIBEIRO, Alex Mussoi; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação

das normas internacionais para pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 57, p. 242-262, 2011. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34338>. Acesso em: 11 nov. 2021.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria Contabilidade e Controle Interno no Setor Público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 603.

CHAN, James L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2010. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/145>. Acesso em 19 nov. 2021.

CHRISTIAENS, Johan. Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards. **European Accounting Review**, v. 13, n. 4, p. 743 – 770, 2004. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0963818042000237133>. Acesso em: 13 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Comitê de Convergência**. Brasil, 2022. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/comite-de-convergencia>. Acesso em: 22 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasil, 2022. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica>. Acesso em: 13 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **NBC TSP – Do Setor Público**. Brasil, 2022. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 11 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.128, de 25 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1128.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc)>. Acesso em: 11 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **Resolução 2016/NBCTPEC, de 04 de outubro de 2016**. Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=N BCTSPEC.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=N BCTSPEC.doc). Acesso em: 11 nov. 2021.

COSTA, Cláudio Luiz de Oliveira; PEREIRA, Neusa Cândida de Faria Dias. A Depreciação na Nova Contabilidade Pública: Uma Análise em Órgãos Públicos do Estado de Minas Gerais. **Revista de Contabilidade e Gestão Contemporânea UFF**, v. 2, n. 1, p. 38-50, 2019. Disponível em: <https://periodicos.uff.br/rcgc/article/view/28224>. 20 dez. 2021.

COSTA, Guilherme Portes da *et. al.* 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, 2012. Disponível em:

<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/22716594.pdf>. Acesso em: 13 out. 2021.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, n. 3, p. 69-85, set./dez. 2011. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/185>. Acesso em: 19 nov. 2021.

CUADRADO-BALLESTEROS, Beatriz; BISOGNO, Marco. Public sector accounting reforms and the quality of governance. **Public Money e Management**, v. 41, n. 2, p. 107-117, 2021. Disponível em:

<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2020.1724665>. Acesso em: 13 jan. 2022.

DENHARDT, Robert B. **Teorias da administração pública**. 2. ed. – São Paulo, SP: Cengage Learning, 2017.

DUTTA, Sunil; REICHELSTEIN, Stefan. Accrual accounting for performance evaluation.

**Review of Accounting Studies**, v. 10, n. 4, p. 527-552, 2005. Disponível em:

<https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-005-4213-6>. Acesso em: 03 dez. 2021.

FELISBINO, Marli Alabarce Marcondes; TADEUCCI, Marilsa de Sá Rodrigues;

QUINTAIROS, Paulo Cesar Ribeiro. Desafios enfrentados pela administração pública na convergência da contabilidade nacional aos padrões internacionais. **XVII Encontro de Iniciação Científica, XIII Mostra de Pós-graduação, VII Seminário de Extensão e IV Seminário de Docência Universitária**, 2012. Disponível em: <http://www.unitau.br/enic/trabalhos/MPH1641.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2021.

FUERTE, Iluminada. Towards harmonization or standardization in governmental accounting? The international public sector accounting standards board experience. **Journal of Comparative Policy Analysis**, v. 10, n. 4, p. 327-345, 2008. Disponível em:

<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13876980802468766>. Acesso em: 18 out. 2021.

HADDAD, Rosaura Conceição; MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Pública**. 1 ed. Florianópolis: Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

LÜDER, Klaus. International Governmental Accounting Research. Private und **Öffentliche Rechnungslegung**. (Spring). p. 235-250, 2009. Disponível em:

<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09540962.2021.1940477>. Acesso em 20 nov. 2021.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil – UFRN**, Natal, v. 6. n. 1, p. 253 – 272, jan./jun. 2014. Disponível em:

<https://ojs.ccsa.ufrn.br/index.php/contabil/article/view/459>. Acesso em: 23 out. 2021.

MACHADO, Maria Fernanda Murça; THEÓPHILO, Carlos Renato. Matriz de Saldos Contábeis (MSC): Estudo do Processo de Implantação das Novas Informações para a Prestação de Contas no Setor Público. *In: XVII Congresso USP de Iniciação Científica em contabilidade*, 07, 2020, São Paulo. **Anais eletrônicos** [...] São Paulo, 2020. Disponível em:

<https://congressousp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2424.pdf>.

Acesso em: 08 dez. 2021.

MAGALHÃES, Fábio Rodrigues et al. NBCASP e IPSAS: uma análise do processo de convergência brasileira sob a ótica do accrual basis accounting. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 201, p. 56, 2013. Disponível em:

[https://www.researchgate.net/profile/Augusta-Ferreira/publication/260871403\\_NBCASP\\_e\\_IPSAS\\_Uma\\_analise\\_do\\_processo\\_de\\_convergencia\\_brasileira\\_sob\\_a\\_otica\\_do\\_accrual\\_basis\\_accounting/links/5ac3df9ca6fdcc1a5bd010fe/NBCASP-e-IPSAS-Uma-analise-do-processo-de-convergencia-brasileira-sob-a-otica-do-accrual-basis-accounting.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Augusta-Ferreira/publication/260871403_NBCASP_e_IPSAS_Uma_analise_do_processo_de_convergencia_brasileira_sob_a_otica_do_accrual_basis_accounting/links/5ac3df9ca6fdcc1a5bd010fe/NBCASP-e-IPSAS-Uma-analise-do-processo-de-convergencia-brasileira-sob-a-otica-do-accrual-basis-accounting.pdf).

**NBCASP e IPSAS Uma análise do processo de convergência brasileira sob a ótica do accrual basis accounting/links/5ac3df9ca6fdcc1a5bd010fe/NBCASP-e-IPSAS-Uma-analise-do-processo-de-convergencia-brasileira-sob-a-otica-do-accrual-basis-accounting.pdf**. Acesso em: 12 dez. 2021.

MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha; MENESES, Anelise Florêncio; PETER, Maria da Glória Arrais. O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. **Revista Controle**, v. 09, n. 1, p. 87-107, 2011. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6167622>. Acesso em 18 dez. 2021.

MARTINHO, Márcio de Rezende. **Lei 4.320/64 Comentada em Esquemas/Márcio de Rezende Martinho**. 3ª. ed. Brasília, 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MELLO, Marcos Paulo de Sá; AGOSTINI, Carla; SILVA, Fábio Bruno da; LACERDA, Clodoaldo Fabrício J.; ALMEIDA, Olívia Resende. A Internacionalização das Normas Contábeis Aplicadas Ao Setor Público. **XI Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2014**. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/29320312.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2021.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos**. 3. ed. atual. ampl. São Paulo: Gen/Atlas, 2015.

NASCIMENTO, Leonardo S. A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil. **XIII Prêmio Do Tesouro Nacional**, 2008. Disponível em:

[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE\\_PATRIMONIAL\\_INTEGRAL\\_SETOR.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf). Acesso em: 13 nov. 2021.

NEVES, Fabrício Ramos; GÓMES-VILLEGAS, Maurício. Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 54, p. 11-31, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/80968/77301>, Acesso em 18 dez. 2021.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert B.; PARKER, Robert Henry. **Comparative International Accounting**. Person Education, 2012.

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

PICCINI, A.J. Disclosure dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público: Uma Contribuição na Identificação do Estágio de Adesão dos Municípios brasileiros. **Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE)**, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante. 2018

PIRES, Valdemir Aparecido. **Sobre responsabilidade fiscal**. Piracicaba: UNIMEP, 1999.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zuleide Farias. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 14ª. ed. Atlas. São Paulo, 2019.

PLUMMER, Elizabeth; HUTCHISON, Paul D.; PATTON, Terry K. GASB No. 34's governmental financial reporting model: Evidence on its information relevance. **Accounting Review**, v. 82, n. 1, p. 205-240, 2007. Disponível em: <https://meridian.allenpress.com/accounting-review/article-abstract/82/1/205/53611/GASB-No-34-s-Governmental-Financial-Reporting>. Acesso em: 03 dez. 2021.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; LUCA, Márcia Martins Mendes de; OLIVEIRA, Marcelle Colares; AQUINO, Luiz Damázio Pereira de. Análise do grau de cumprimento das práticas de divulgação definidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 13 no âmbito das companhias abertas. In: Congresso USP de Contabilidade, 10, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos102010/325.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ. **Consultoria Geral do Município**, 2022. Página inicial. Disponível em: <https://www.prefeiturademossoro.com.br/paginas/consultoria-geral-do-municipio>. Acesso em: 05 fev. 2022.

RAMADHAN, Sayel. Budgetary accounting and reporting practices in Bahraini governmental units: An empirical study. **Internacional Business Review**, v. 18, n. 2, p. 168-183, 2009. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S096959310900002X> . Acesso em: 30 nov. 2021.

RAVANELLO, Mariangela; MARCUZZO, Juliana Luisa; FREY, Márcia Rosane. Análise de adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Estudos do CEPE**, n. 42, p. 113-130, 2015. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/cepe/article/view/4818>. Acesso em: 11 out. 2021.

RIDDER, Hans-Gerd; BRUNS, Hans-Jurden; SPIER, Fabian. Analysis of public management change processes: The case of local government accounting reforms in Germany. **Public Administration**, v. 83, n. 2, p. 443-471, 2005. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.0033-3298.2005.00457.x>. Acesso em: 11 nov. 2021.

ROBINSON, Marc. Accrual accounting and Australian fiscal policy. **Fiscal Studies**, v. 23, n. 2, p. 287- 300, 2002. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1475-5890.2002.tb00062.x>. Acesso em: 10 set. 2021.

SALAROLI, Abner Ribeiro; ALMEIDA, José Elias Feres. Análise do Processo de Elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade Pública. **XIV Congresso USP Controladoria e Contabilidade, Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil**, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos142014/206.pdf>. Acesso em: 18 dez 2021.

SANTOS, Suani Alves dos *et al.* Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS): Estudo de caso (**Dissertação de Mestrado**). Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2015. Disponível em: <http://200.129.163.131:8080/handle/tede/4873>. Acesso em: 20 dez. 2021.

SASSO, Maiara; VARELA, Patrícia Siqueira. Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. **Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças (RFCC)**, v. 1, n. 1, p. 78-102, 2020. Disponível em: <http://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafiCCF/article/view/10>, Acesso em 15 nov. 2021.

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

SILVA, Adriano Corrêa da *et al.* **Pronunciamentos Contábeis aplicados aos Negócios: Contribuição da Academia à disseminação do Conhecimento**. Trevisan Editora, 2020. Disponível em: [https://www.apcsp.org.br/downloads/APC2020\\_00%20completo-min.pdf#page=99](https://www.apcsp.org.br/downloads/APC2020_00%20completo-min.pdf#page=99). Acesso em: 22 dez. 2021.

SILVA, Cátia Beatriz Amaral da; MADEIRA, Geová José; ASSIS, José Luiz Ferreira de. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, n.1, jan./jun. 2004, p. 115-139. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/704>. Acesso em 13 dez. 2021.

SILVA, Flávia de Araújo *et al.* A Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais feita pelas Entidades Mineiras. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 38, n. 1, 2020. Disponível em: <https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/444/452>. Acesso em: 10 dez. 2021.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge E. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 27, p. 25-42, 2010. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1100>. Acesso em 21 dez. 2021.

SOUSA, Cleber Batista de; BATISTA, Daniel Gerhard; ANDRADE, Nilton de Aquino. O planejamento como base da contabilidade para a gestão pública. **Revista Pensar Contábil**, Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v. 6, n. 24, 2004. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.306/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/3472/2648>. Acesso em: 13 out. 2021.

TORRES, Lourdes. Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. **Public Administration and Development**, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/pad.332>. Acesso em: 15 out. 2021.

WEFFORT, Elionor Farah Jreire. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

## APÊNDICE A – ROTEIRO PARA A ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA

**TEMA:** Aspectos de Convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público.

**OBJETIVO:** A presente entrevista destina-se à realização de um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Mossoró para obter informações acerca da concepção dos servidores e gestor do setor de contabilidade sobre a convergência contábil do município e o estágio de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP).

**DIRIGIDO A:** Contador Geral do Município.

**RECURSOS:** Guia de perguntas e dispositivo de gravação de voz.

**TEMPO APROXIMADO DA ENTREVISTA:** 60 minutos.

### BLOCO 1 – PERFIL DO PARTICIPANTE

Setor e/ou unidade de lotação: \_\_\_\_\_

Cargo/Função: \_\_\_\_\_

Tempo na instituição: \_\_\_\_\_

Tempo na função: \_\_\_\_\_

Sexo: \_\_\_\_\_

Idade: \_\_\_\_\_

### BLOCO 2 – CONHECIMENTO SOBRE OS ASPECTOS DE IMPLANTAÇÃO, IMPORTÂNCIA E ADERÊNCIA DOS PRAZOS DOS PCP.

1. A Portaria nº 548 da STN de 24/09/2015 dispõe sobre os prazos-limite de adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais em todos os entes da federação. Neste sentido como se dá o processo de aderência aos PCP na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN?
2. O município oferece ou já ofereceu ao servidor capacitação sobre as alterações ocorridas nas normas de contabilidade pública? Comente.
3. Na sua visão, qual a importância da adoção dos PCP para a Administração Pública do Município?
4. Como está sendo realizado, por parte da Administração Pública Municipal, a preparação e utilização dos sistemas contábeis e outras providências no processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais?
5. Como é realizada a verificação pelo SICONFI no que se refere aos PCP?

### BLOCO 3 – IDENTIFICAÇÃO DE MUDANÇAS E IMPACTOS DA ADOÇÃO DAS NOVAS NORMAS

6. A partir de que ano o município começou a adequação da contabilidade pública aos padrões internacionais (a adoção do regime de competência; registro das provisões e o controle dos ativos e passivos contingentes; registro de bens móveis e imóveis e respectiva depreciação, amortização e exaustão; registro do ativo intangível e sua amortização; registro dos investimentos e dos estoques; registro dos demais procedimentos patrimoniais) previstos nas IPSAS?
7. Houve mudança nos sistemas para suporte da execução financeira, orçamentária e contábil? Quais sistemas são utilizados para o registro contábil e orçamentário? É utilizado o sistema próprio ou sistema terceirizado?
8. A Prefeitura Municipal utiliza sistema de custos? Caso possua, quais as características do sistema? Caso ainda não adote, há a intenção do órgão em criá-lo?
9. Qual o regime contábil adotado para as receitas e despesas do Município (Regime de Caixa ou Regime de Competência)?
10. Quais as principais mudanças percebidas pelo servidor relativas à adoção das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público?

#### **BLOCO 4 – IDENTIFICAÇÃO DE SITUAÇÕES CONSIDERADAS IMPEDITIVAS PARA O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA**

11. Quais as principais dificuldades encontradas, atualmente, para aplicar as alterações ocorridas nas Normas de contabilidade pública? Elencar as principais dificuldades.
12. O município considera-se preparado para aplicar as normas de contabilidade pública, face o processo de convergência às normas internacionais? Comente.
13. O uso, mesmo que parcial das normas contábeis internacionais, tem proporcionado alteração de comportamento de análise e interpretação das demonstrações contábeis? Se sim, como?
14. Dos PCP abaixo, quais foram adotados pela Prefeitura de Mossoró até o exercício de 2021?

Quadro 01 – *Check-list* de verificações da Adoção dos PCP e das Contas Contábeis.

Procedimento	Adoção	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo siconfi (a partir de)

1. Créditos tributários e de Contribuições a receber	1	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
2. Créditos previdenciários a receber	1	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
3. Demais créditos a receber	1	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
4. Dívida ativa tributária	1	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
5. Dívida ativa não tributária	1	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
6. Ajuste para perdas de créditos a receber	0	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
7. Provisões	0	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
8. Bens móveis	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
9. Bens imóveis	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	0	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
12. Empréstimos tomados	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
13. Financiamentos tomados	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
14. Benefícios a Empregados	0	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
15. Provisão atuarial	1	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
16. Fornecedores	1	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
17. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	0	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
18. Amortização de intangível	0	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
19. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	0	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
20. Participações permanentes	1	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
21. Redução ao valor recuperável de participações permanentes	0	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
22. Estoques	1	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
23. Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas	0	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
24. Bens de Infraestrutura e sua depreciação,	0	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)

amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável				
25. Bens do Patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	0	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022
GAPCP (%) antes da Entrevista	56%			

## **APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – TCLE**

### **Esclarecimentos**

Este é um convite para você participar da pesquisa “ASPECTOS DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ (RN)” coordenado pelo Prof.º Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior e que segue as recomendações das resoluções 466/12 e 510/16 do Conselho Nacional de Saúde e suas complementares. Sua participação é voluntária, o que significa que você poderá desistir a qualquer momento, retirando seu consentimento sem que isso lhe traga nenhum prejuízo ou penalidade.

Caso decida aceitar o convite, você será submetido a uma entrevista semiestruturada, cuja responsabilidade de aplicação é de Leonel Ritchie de Souza Moura, discente do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semi Árido (PROFIAP-UFERSA) do Campus Mossoró-RN. As informações coletadas serão organizadas em banco de dados e analisadas a partir de técnicas de análise de conteúdo.

Essa pesquisa tem como objetivo geral: propor um plano de ação para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN. E como objetivos específicos: Mapear o estágio de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) na Prefeitura de Mossoró/RN; Avaliar o nível de convergência contábil do município de Mossoró-RN aos PCP's e; Elaborar um plano de ação para implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) para a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, em conformidade com o cronograma de implantação estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Em relação aos benefícios deste estudo para os entrevistados, é relevante a elaboração do Plano de Ação, tendo em vista o cumprimento dos aspectos legais e o contexto de convergência às normas contábeis internacionais, porquanto proporciona a comparabilidade entre os entes, a adequada consolidação das contas públicas e a instrumentalização do controle interno, externo e social. Portanto, torna-se crescente a necessidade da qualidade e normalização da evidenciação contábil dos atos e fatos administrativos no âmbito municipal, e este estudo, somando-se às outras várias produções emitidas pelos órgãos contábeis superiores, tem como intenção fomentar o processo de convergência e profissionalização do sistema contábil da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN para fazer face às mudanças

apresentadas, servindo como norma a ser seguida e guia de planejamento operacional contábil.

Os riscos mínimos que o participante da pesquisa estará exposto são de expor seus sentimentos, pensamentos e ações em relação ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público no ente federativo objeto do estudo, assim como também, riscos de constrangimento caso o entrevistado não saiba responder alguma pergunta ou se sentir envergonhado. Esses riscos serão minimizados mediante: a tentativa em deixar os entrevistados a vontade para responder ou não aquela determinada pergunta, sem nenhum prejuízo. Será dada também a garantia do anonimato/privacidade do participante na pesquisa, onde não será preciso colocar o nome do mesmo, para manter o sigilo e o respeito ao participante da pesquisa, apenas o aluno Leonel Ritchie de Souza Moura e o Prof.º Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior, poderão aplicar a entrevista e manusear e guardar os dados. Será assegurado também o sigilo das informações por ocasião da publicação dos resultados, visto que não será divulgado dado que identifique o participante; Garantia que o participante se sinta à vontade para responder aos questionários e Anuência das Instituições de ensino para a realização da pesquisa.

Os dados coletados serão, ao final da pesquisa, armazenados na nuvem através do Drive do Gmail, guardada por no mínimo cinco anos sob a responsabilidade do pesquisador responsável, a fim de garantir a confidencialidade, a privacidade e a segurança das informações coletadas, e a divulgação dos resultados será feita de forma a não identificar os participantes e o responsável.

Você ficará com uma via original deste TCLE e toda a dúvida que você tiver a respeito desta pesquisa, poderá perguntar diretamente para o pesquisador Leonel Ritchie de Souza Moura, aluno do PROFIAP-UFERSA, Av. Francisco Mota, 572 - Bairro Costa e Silva, Mossoró-RN, CEP: 59.625-900, e-mail: leonel.moura@ufersa.edu.br. Dúvidas a respeito da ética desta pesquisa poderão ser questionadas ao **Comitê de Ética em Pesquisa (CEP-UERN)** – Faculdade de Medicina da UERN - Rua Miguel Antônio da Silva Neto, s/n - Aeroporto. Home page: <http://www.uern.br> - e-mail: cep@uern.br – CEP: 59607-360 - Mossoró – RN Tel: (84) 3312-7032.

Se para o participante houver gasto de qualquer natureza, em virtude da sua participação nesse estudo, é garantido o direito a indenização (Res. 466/12 II.7) – cobertura material para reparar danos e/ou ressarcimento (Res. 466/12 II.21) – compensação material, exclusivamente de despesas do participante e seus acompanhantes, quando necessário, tais

como transporte e alimentação – sob a responsabilidade do pesquisador Leonel Ritchie de Souza Moura.

Não será efetuada nenhuma forma de gratificação por sua participação. Os dados coletados farão parte do nosso trabalho, podendo ser divulgados em eventos científicos e publicados em revistas nacionais ou internacionais. O pesquisador estará à disposição para qualquer esclarecimento durante todo o processo de desenvolvimento deste estudo. Após todas essas informações, agradeço antecipadamente sua atenção e colaboração.

### **Consentimento Livre**

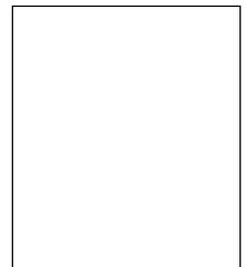
Concordo em participar desta pesquisa “ASPECTOS DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ (RN)”, declarando, para os devidos fins, que fui devidamente esclarecido quanto aos objetivos da pesquisa, aos procedimentos aos quais fui submetido (a) e dos possíveis riscos que possam advir de tal participação. Foram garantidos a mim esclarecimentos que venham a solicitar durante a pesquisa e o direito de desistir da participação em qualquer momento, sem que minha desistência implique em qualquer prejuízo a minha pessoa ou a minha família.

Autorizo assim, a publicação dos dados da pesquisa, a qual me garante o anonimato e o sigilo dos dados referentes à minha identificação.

Cidade/Data: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_  
Assinatura do Pesquisador

\_\_\_\_\_  
Assinatura do Participante



**Leonel Ritchie de Souza Moura (Pesquisador Responsável)** - Aluno do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semi Árido (PROFIAP-UFERSA) do Campus Mossoró-RN, no endereço Av. Francisco Mota, 572 - Bairro Costa e Silva, Mossoró-RN, CEP: 59.625-900, e-mail: [leonel.moura@ufersa.edu.br](mailto:leonel.moura@ufersa.edu.br).

**Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior (Orientador da Pesquisa)** - Programa de Pós-Graduação em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semi Árido (PROFIAP-UFERSA) do Campus Mossoró-RN, no endereço Av. Francisco Mota, 572 - Bairro Costa e Silva, Mossoró-RN, CEP: 59.625-900, e-mail: [erivando@ufersa.edu.br](mailto:erivando@ufersa.edu.br)

**Comitê de Ética em Pesquisa (CEP-UERN)** - Faculdade de Medicina da UERN - Rua Miguel Antônio da Silva Neto, s/n - Aeroporto. Home page: <http://www.uern.br> - e-mail: [cep@uern.br](mailto:cep@uern.br) – CEP: 59607-360 - Mossoró –RN Tel: (84) 3312-7032.

## **APÊNDICE C – GARANTIAS ÉTICAS AOS PARTICIPANTES DA PESQUISA**

Em relação aos benefícios deste estudo para o entrevistado e para a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, é relevante a elaboração do Plano de Ação, tendo em vista o cumprimento dos aspectos legais e o contexto de convergência às normas contábeis internacionais, porquanto proporciona a comparabilidade entre os entes, a adequada consolidação das contas públicas e a instrumentalização do controle interno, externo e social. Portanto, torna-se crescente a necessidade da qualidade e normalização da evidenciação contábil dos atos e fatos administrativos no âmbito municipal, e este estudo, somando-se às outras várias produções emitidas pelos órgãos contábeis superiores, tem como intenção fomentar o processo de convergência e profissionalização do sistema contábil da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN para fazer face às mudanças apresentadas, servindo como norma a ser seguida e guia de planejamento operacional contábil.

Os riscos mínimos que o participante da pesquisa esteve sujeito foram de expor seus sentimentos, pensamentos e ações em relação ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público no ente federativo objeto do estudo, assim como também, riscos de constrangimento caso o entrevistado não saiba responder alguma pergunta ou se sentir envergonhado. Esses possíveis riscos foram minimizados mediante a tentativa em deixar os entrevistados a vontade para responder ou não aquela determinada pergunta, sem nenhum prejuízo. Foi dada também a garantia do anonimato/privacidade ao participante na pesquisa, onde não foi preciso colocar o nome do mesmo, para manter o sigilo e o respeito ao participante da pesquisa, apenas o aluno Leonel Ritchie de Souza Moura e o Prof.º. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior, puderam aplicar a entrevista, manusear e guardar os dados.

Os dados coletados foram, ao final da pesquisa, armazenados na nuvem através do Drive do Gmail, e serão guardados por no mínimo cinco anos sob a responsabilidade do pesquisador responsável, a fim de garantir a confidencialidade, a privacidade e a segurança das informações coletadas, e a divulgação dos resultados foi feita de forma a não identificar os participantes e o responsável.

## **APÊNDICE D – ÉTICA EM PESQUISA COM SERES HUMANOS**

O projeto de pesquisa foi realizado, submetido e aprovado pela Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP) por meio do Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN). Número CAAE: 63534722.9.0000.5294.

## APÊNDICE E – PRODUTO TÉCNICO

PRODUTO TÉCNICO: Procedimentos Contábeis Patrimoniais na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN: Uma proposta de implantação.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO – UFERSA  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO – PROPPG  
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PROFIAP  
Av. Francisco Mota, 572, Presidente Costa e Silva – CEP: 59.625-900 – Mossoró/RN – Telefone: (84) 3317-8296

Ofício nº S/N/2023 - PROFIAP/UFERSA

Mossoró-RN, 28 de abril de 2023.

Ao Excelentíssimo Senhor Prefeito

**ALLYSON LEANDRO BEZERRA SILVA**

**PREFEITO MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN**

Av. Alberto Maranhão, 1751, Centro, Mossoró-RN, CEP: 59.600-005.

**Assunto: Encaminhamento de proposta de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN.**

Excelentíssimo Senhor Prefeito

1. Encaminhamos anexo, documento referente ao produto técnico resultado da dissertação intitulada “ASPECTOS DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN”, apresentada e aprovada em 28 de março de 2023, para conclusão do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional, da Universidade Federal Rural do Semiárido, pelo egresso e servidor desta IFES, Leonel Ritchie de Souza Moura.

2. O documento trata-se de uma proposta de elaboração de um plano de ação para a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais para a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, em consonância com as determinações da Secretaria do Tesouro Nacional. A elaboração do plano de ação possibilitará o cumprimento dos prazos de adoção, com vistas à consolidação das contas públicas e a validação de dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), proporcionando, também, a geração de informações úteis para a tomada de decisão por partes dos usuários e dos gestores; o registro, a representação e a adequada evidenciação das transações que impactam no patrimônio público e; a melhoria no processo de prestação de contas no município.

3. Nesse sentido, encaminhamos o referido documento para análise do plano de ação para implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's) para a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN.

4. Estamos à disposição para maiores esclarecimentos.

Respeitosamente,

---

Leonel Ritchie de Souza Moura

---

Antônio Erivando Xavier Júnior

### **Procedimentos Contábeis Patrimoniais na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN: Uma proposta de implantação**

Prefeitura Municipal de Mossoró-RN

#### **Resumo**

A elaboração do plano de ação para a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais para a Prefeitura Municipal de Mossoró surgiu em virtude das dificuldades que os governos municipais brasileiros vêm enfrentando no tocante ao processo de implantação das novas normas de contabilidade pública, conforme as recomendações do Anexo da Portaria STN nº 548/2015, o qual versa sobre os prazos de adoção dos Procedimentos Contábeis

Patrimoniais (PCP's) aplicáveis a todos os entes da Federação. Assim, observando o desafio da adoção dos PCP's, por parte dos municípios, esta pesquisa teve como objetivo geral avaliar como está o processo de implementação dos PCP's na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, por meio do mapeamento quantitativo dos PCP's e de entrevista com o Contador Geral. Para tanto, procedeu-se um estudo qualitativo, descritivo, com pesquisas documentais, entrevista e a estratégia de estudo de caso. O resultado apontou que a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN apresentou um grau médio de evidenciação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). A partir do mapeamento do estágio de implantação dos PCP's no ente federativo e da avaliação do nível de adesão do município aos PCP's, foi elaborado um plano de ação para implantação dos PCP's para a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, em conformidade com o cronograma de implantação da STN.

### **Objetivo da iniciativa**

O objetivo da iniciativa é elaborar um de um plano de ação para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN.

### **Público-alvo da iniciativa**

Gestores e servidores da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN.

### **Proposta de Intervenção**

No presente momento, a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN não dispõe de um plano de ação para a implantação dos PCP's. Assim, esta proposta contribuirá para a operacionalização do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade do setor público, por meio da adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP's).

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN recomenda que cada ente federativo, observando as suas peculiaridades, estabeleça sua própria linha de ação em relação aos prazos determinados pela Portaria STN 548/2015, de maneira a adotar os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP's, até o fim do período de transição, previsto para 2024. Esses prazos não impedem que cada ente governamental implante determinado PCP antes da data estabelecida, assim como não restringem a atuação dos órgãos de controle, que podem exigir prazos menores com vistas a auditorias dos PCP's.

O Plano de Ação para a implantação dos PCP's, na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, busca o atendimento aos preceitos estabelecidos pela STN, de maneira a contribuir com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, não tendo como finalidade esgotar os conceitos gerais, que já se encontram sistematizados nas normativas vigentes, especialmente no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (BRASIL, 2021).

O Quadro 01 traz o mapeamento dos PCP's analisados neste estudo, referentes às Contas Anuais do exercício de 2021.

Quadro 01 – *Check-list* dos prazos dos PCP's não evidenciados pela Prefeitura de Mossoró-RN, em 2021.

Procedimento	Adesão	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
1. Créditos tributários e de Contribuições a receber	Não	2022 (Dados de 2021)
2. Créditos previdenciários a receber	Sim	2022 (Dados de 2021)
3. Demais créditos a receber	Não	2019 (Dados de 2018)
4. Dívida ativa tributária	Sim	2016 (Dados de 2015)
5. Dívida ativa não tributária	Sim	2016 (Dados de 2015)
6. Ajuste para perdas de créditos a receber	Não	2016 (Dados de 2015)
7. Provisões	Não	2021 (Dados de 2020)
8. Bens móveis	Sim	2021 (Dados de 2020)
9. Bens imóveis	Sim	2021 (Dados de 2020)
10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado	Não	2021 (Dados de 2020)
11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	Não	2021 (Dados de 2020)
12. Empréstimos tomados	Sim	2021 (Dados de 2020)
13. Financiamentos tomados	Sim	2021 (Dados de 2020)
14. Benefícios a Empregados	Sim	2019 (Dados de 2018)
15. Provisão atuarial	Sim	2017 (Dados de 2016)
16. Fornecedores	Sim	2017 (Dados de 2016)
17. Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres	Não	2022 (Dados de 2021)
18. Amortização de intangível	Não	2022 (Dados de 2021)
19. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível	Não	2022 (Dados de 2021)

20. Participações permanentes	Sim	2021 (Dados de 2020)
21. Redução ao valor recuperável de participações permanentes	Sim	2021 (Dados de 2020)
22. Estoques	Não	2023 (Dados de 2022)
23. Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas	Não	2021 (Dados de 2020)
24. Bens de Infraestrutura e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável	Não	2024 (Dados de 2023)
25. Bens do Patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	Não	Prazo suspenso pela Portaria nº 10.300/2022

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Isto posto, o mapeamento quantitativo dos PCP's, por meio do GAPCP, e a entrevista com o Contador Geral do ente governamental para a validação das informações analisadas inicialmente, mostraram que a Prefeitura Municipal de Mossoró-RN cumpriu, considerando as Contas Anuais do exercício de 2021, 48% do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), promulgado pela Portaria STN nº 548/2015, conforme instrumento de análise de desempenho quanto ao grau de adesão ao PIPCP (PICCINI, 2018).

Desse modo, atendendo ao objetivo da pesquisa e com base nos resultados foi elaborado um plano de ação para a implementação dos PCP's dos Créditos tributários a receber; Demais créditos a receber; Ajuste para perdas de créditos a receber; Provisões; Depreciação de imobilizado; Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado; Softwares, patentes, marcas, licenças e congêneres; Amortização de intangível; Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível; Estoques; Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas; Bens de Infraestrutura e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável; e Bens do Patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.

### **Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Créditos Tributários a Receber e Demais Créditos**

Para a evidenciação do PCP 01, Créditos Tributários a Receber, a Prefeitura deverá efetuar o registro por competência atendendo à contabilidade patrimonial; dessa maneira, deverá registrar o direito a receber pelo fato gerador da obrigação tributária.

De acordo com a proposta de implantação, o servidor da Prefeitura acessa o Sistema de Controle Tributário e gera um relatório com os Créditos Tributários a Receber que foram

registrados pelo fato gerador (reconhecimento dos créditos tributários a receber) e um relatório com os Créditos Tributários que foram arrecadados, para a realização da baixa desses últimos.

Após isso, os relatórios deverão ser, até o 5º dia útil do mês subsequente, registrados pela Contabilidade, dando origem ao registro por competência no sistema contábil e, conseqüentemente, cumprindo o PCP 01.

Figura 03 – Etapas para a evidenciação do PCP 01 – Créditos Tributários.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

Em relação à evidenciação do PCP 03, Demais Créditos, recomenda-se a utilização da mesma metodologia.

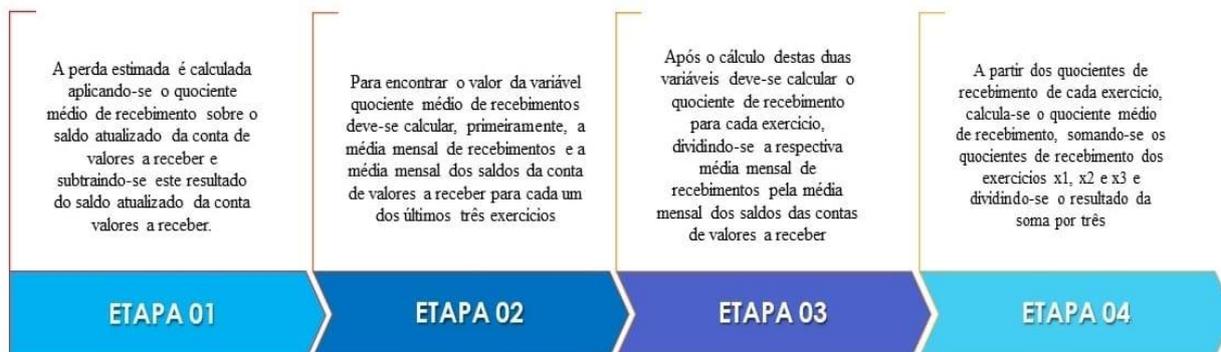
### **Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial Ajustes para Perdas de Créditos a Receber**

Para a implantação do PCP 06, Ajustes para Perdas de Créditos a Receber, o PCP 01, Créditos Tributários a Receber, deverá ter sido integralmente implementado pela Prefeitura Municipal de Mossoró.

O MCASP (2021) orienta que os entes governamentais mensurem as perdas esperadas na realização de créditos por meio de uma conta redutora de Ativo em contrapartida a uma Variação Patrimonial Diminutiva, como também recomenda a utilização da metodologia

baseada no histórico de recebimentos passados. A figura 04 apresenta as etapas do cálculo do ajuste para perdas baseado no histórico de recebimentos passados.

Figura 04 – Etapas para a evidenciação do PCP 06 – Ajustes para Perdas de Créditos a Receber.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

De acordo com o MCASP (2021), é possível que para refletir de maneira mais fidedigna a real situação do ativo outra metodologia se mostre mais adequada. De todo modo, a metodologia utilizada no cálculo deverá ser divulgada em notas explicativas, acompanhada de memória de cálculo do ajuste para perdas.

A contabilização dos Ajustes para Perdas ocorrerá no momento do reconhecimento dos Créditos Tributários a Receber e seu valor será resultado dos parâmetros adotados pelo Município. O ajuste dos valores registrados em créditos tributários a receber deverá ser mensal. Assim, a cada mês, a Contabilidade ou unidade responsável deverá rever o cálculo do montante dos ajustes de créditos tributários a receber e confrontar com o valor registrado na conta contábil. Caso o valor registrado seja menor, deverá haver apropriação da diferença. E, caso o valor registrado seja maior, deverá haver reversão da diferença.

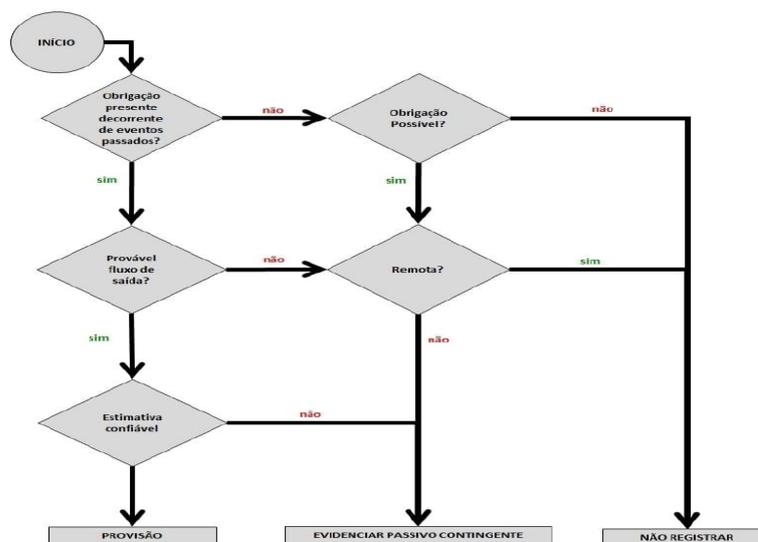
### **Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial das Provisões**

Para a adoção do Procedimento Contábil Patrimonial 07, segundo o MCASP, a Prefeitura Municipal de Mossoró deverá reconhecer uma Provisão quando estiverem presentes os três requisitos: (a) a entidade tem uma obrigação presente (formalizada ou não) como resultado de evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação e; (c) uma estimativa confiável possa ser feita do montante da obrigação. Caso os três pontos não sejam atendidos, nenhuma provisão deverá ser reconhecida.

No tocante à sua mensuração inicial, o valor deverá corresponder à melhor estimativa de desembolso necessário para liquidar a obrigação presente à data das demonstrações contábeis. São alguns exemplos de provisões: (i). Provisões para riscos trabalhistas; (ii) Provisões para riscos fiscais; (iii) Provisões para riscos cíveis; (iv). Provisões para repartição de créditos tributários e; (v). Provisões para riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público Privadas (PPP).

A figura 05 traz Árvore de decisão para o reconhecimento de uma Provisão, conforme o MCASP (2021):

Figura 05 – Árvore de decisão para o reconhecimento de uma Provisão.



Fonte: MCASP (2021).

Além do registro contábil da provisão, deve haver a evidenciação em Notas Explicativas, contendo no mínimo as seguintes informações: 1) breve descrição da sua natureza e do prazo esperado para qualquer saída de recursos; 2) indicativo das incertezas relacionadas ao valor ou prazo dessas saídas; 3) valor contábil no início e no final do período; 4) valores acrescidos, utilizados, e revertidos durante o período; e 5) valores de algum reembolso previsto, apresentando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido na forma do reembolso.

Quando da apresentação das Contas Anuais do Município, os saldos de provisões devem estar atualizados. A movimentação das contas de Provisões ocorre, especialmente, em virtude dos seguintes fatos: incorporações de novas provisões; atualização monetária;

reavaliação do valor inicialmente mensurado; reversão; baixa; reclassificação para o Passivo Não-Circulante ou Circulante.

Como exemplo prático da evidenciação do Procedimento Contábil 07, a Prefeitura Municipal de Mossoró poderá, ao fim do exercício social, solicitar à Procuradoria Geral do Município os seguintes procedimentos: i) a realização de inventário geral dos processos judiciais, contencioso e demais obrigações; ii) avaliação dos riscos de perdas, com classificação entre provável, possível e remoto e; iii) elaboração de relatório técnico, que inclua informações sumarizadas, que serão utilizadas para fins de registro contábil da Contadoria.

Com fulcro nas informações encaminhadas, a Contabilidade tomará as seguintes medidas: a) Os riscos classificados como perda “provável” deverão ser registrados como Provisão, em conta de Passivo, às contas contábeis da classe, grupos e subgrupos 217000000 e 227000000, segregado em Passivo Circulante e Passivo não Circulante, de acordo com o prazo de vencimento (curto e longo prazo); b) Os riscos classificados como “possível”, deverão ser registrados em contas de controle, às contas das classes 7 e 8 e abrangidas pelas Demonstrações Contábeis (DCASP) na forma de Notas Explicativas, pelo seu valor total, bem como, devem estar contemplados no Anexo de Riscos Fiscais (ARF) da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do Município e; c) Nenhum registro contábil deve ser realizado, quando os riscos forem classificados como perda “remota”.

### **Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais dos Ativos e Passivos Contingentes**

Em relação ao PCP 23, os Ativos e Passivos Contingentes deverão ser reconhecidos em contas de natureza de controle, ou seja, contas contábeis da classe 7 e 8 e em Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis.

A Contabilidade, da Prefeitura Municipal de Mossoró, deverá evidenciar em quadros auxiliares e nas Notas Explicativas, segundo recomendação do MCASP, os seus passivos contingentes, com base no seu Anexo de Riscos Fiscais e Providências, da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Assim, conforme o Anexo de Riscos Fiscais abaixo, figura 06, verifica-se que a Administração Pública Municipal já realiza o levantamento dos seus passivos contingentes, necessitando tão somente da evidenciação na contabilidade.

Figura 06 – Anexo de Riscos Fiscais da Prefeitura Municipal de Mossoró.

<b>PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ - PODER EXECUTIVO</b> <b>LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS</b> <b>ANEXO DE RISCOS FISCAIS</b> <b>DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS</b> <b>2022</b>			
LRF, art 4º, § 3º			R\$ 1,00
RISCOS FISCAIS		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Processos Judiciais	R\$ 30.000.000,00	Abertura de Crédito Adicional	R\$ 30.000.000,00
Dívidas em Processo de Reconhecimento	R\$ 167.000.000,00	Abertura de Crédito Adicional	R\$ 167.000.000,00
Discrepância de Projeções	R\$ 5.000.000,00	Limitação de empenho em razão de Discrepância de Projeções	R\$ 5.000.000,00
Outros passivos contingentes	R\$ 5.000.000,00	Abertura de créditos adicionais suplementares/especiais/extraordinário a partir da Redução de dotação de despesas sem restrições	R\$ 5.000.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>207.000.000,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>207.000.000,00</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Mossoró (2023).

Dessa maneira, a Contabilidade deverá utilizar para a evidenciação do PCP 23: o Anexo de Metas Fiscais, para os passivos contingentes; o Anexo 13 do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), para as provisões e passivos contingentes relativos aos contratos de Parcerias Públicos Privados (PPP's), e; o Demonstrativo de Atos Potenciais, para os ativos contingentes e passivos contingentes.

Como exemplo prático, se a Prefeitura Municipal de Mossoró desobedeceu a determinada legislação ambiental e ainda não tem certeza se algum dano foi causado ao meio ambiente; então, essa falta de clareza, dificulta a estimativa e/ou confirmação da probabilidade da ocorrência saída de recursos. Neste sentido, enquanto prevalecer essa situação, o ente deve reconhecer um passivo contingente em contas de controle, nas contas das classes 7 e 8 e, somente quando ficar confirmado os danos causados ao meio ambiente, a entidade deverá constituir uma provisão, cujo valor estimado confiável será contabilizado em contas patrimoniais, a conta da classe 2 e será utilizado para reparação dos danos. Demonstrações Contábeis do período em que ocorreu a mudança na probabilidade.

### **Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Depreciação, Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado**

As seguintes etapas são necessárias para a implantação dos PCP's 10 e 11, conforme figura 07.

Figura 07 – Etapas de implantação dos PCP's 10 e 11.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

**Etapa 01:** Inicialmente a Prefeitura Municipal de Mossoró deverá realizar o inventário dos bens móveis e imóveis, por meio da contratação de uma empresa terceirizada especializada no setor público ou pelo estabelecimento de uma comissão interna com servidores públicos com conhecimento técnico para a execução deste trabalho;

**Etapa 02:** Reavaliação dos bens móveis e imóveis, PCP 11, observando que ativos não submetidos a procedimentos de reavaliação terão vida útil igual à estabelecida pelo órgão central do sistema administrativo de gestão patrimonial e bens submetidos a procedimentos de reavaliação terão vida útil igual à estabelecida no laudo de avaliação;

**Etapa 03:** Após a realização do inventário e reavaliação dos bens, com as informações inseridas no *software* de controle patrimonial, inicia-se a depreciação.

Após as etapas mencionadas, o Setor de Controle Patrimonial encaminhará, mensalmente, para a Contabilidade, o Relatório Mensal de Movimentação de Bens (RMB).

O RMB é um documento no qual constam as informações de movimentação de entrada, saída, e depreciação dos bens do ativo imobilizado. De maneira prática, quando um bem é adquirido pelo ente governamental, no momento da liquidação da despesa, é realizado o registro na Contabilidade, na conta de “estoque interno”. Em seguida, quando o Setor de Controle Patrimonial efetua o tombamento do bem e o coloca em uso, essa informação constará no RMB. Desse modo, a Contabilidade transfere o bem do “estoque interno” para “bens em uso”, dando início a depreciação.

A seguir apresenta-se um Modelo de Relatório Mensal de Movimentação de Bens que poderá ser adotado pelo órgão.

Quadro 12 – Modelo de Relatório Mensal de Movimentação de Bens.

Grupo de	Conta	Saldo	Total	Total	Saldo	Depreciação	Saldo
----------	-------	-------	-------	-------	-------	-------------	-------

Material	PCASP	Anterior	Entrada	Saída	Bruto	Mês	Reversão	Acumulada	Líquido
Total (R\$)									

Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

De modo geral, o reconhecimento de um ativo imobilizado poderá ocorrer pela aquisição por compra, pelo recebimento em transferência de outra unidade, pela cessão de uso com assunção de benefícios e riscos associados ao ativo, pelo nascimento no caso de semoventes, ou pela dação por terceiros, em pagamento, ao Município.

Os itens do imobilizado, após o reconhecimento inicial, deverão ter os seus valores reduzidos por depreciação e registrados mensalmente no sistema contábil no decorrer do exercício, e, no encerramento do exercício, é evidenciada em conta contábil redutora do ativo imobilizado denominada “depreciação acumulada” que tem, como contrapartida, a conta contábil de variação patrimonial diminutiva (VPD) - depreciação. No âmbito do Poder Executivo Municipal sugere-se a utilização, conforme recomendação da Secretaria do Tesouro Nacional, para a maioria dos itens do imobilizado, o método das cotas constantes. Contudo, a critério o órgão, poderá utilizar método diverso, caso julgue necessário.

Outrossim, o ente deverá observar os seguintes critérios: os procedimentos de registro contábil não devem ser confundidos com a responsabilização pelo controle do patrimônio; torna-se necessária a segregação de funções dos responsáveis pelo registro da informação contábil e do controle e gestão patrimonial; a conciliação patrimonial, entre o sistema de patrimônio e o sistema contábil, deve ser realizada periodicamente (recomenda-se, pelo menos, uma vez ao mês).

Sugere-se que a Administração Pública Municipal elabore laudo técnico contendo as seguintes informações: a) Número do registro ou tombamento; b) Descrição detalhada de cada bem ou lote de bens reavaliados e, se necessário, a correspondente documentação; c) Vida útil futura ou remanescente do bem; d) Valor residual, se houver; e) Valor reavaliado; f) Critérios utilizados para a reavaliação e sua respectiva fundamentação técnica, inclusive elementos de comparação adotados, ou a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada; g) Data de reavaliação; e h) Identificação e assinatura dos integrantes da comissão responsável pela emissão do Laudo Técnico.

Os procedimentos relacionados ao ativo imobilizado estão ligados à integração entre os sistemas de gestão patrimonial e o sistema de contabilidade. Caso não haja integração de sistemas, recomenda-se o que o registro contábil possua suporte em documentos.

Recomenda-se, ainda, em consonância com o MCASP, a utilização do teste de *impairment* sempre que houver indícios de que o valor líquido contábil de um ativo esteja maior do que seu valor recuperável (representado pelo valor de mercado de um ativo menos o custo para sua alienação ou o valor que a entidade espera recuperar pelo uso futuro deste ativo nas suas operações) (BRASIL, 2021).

Após a identificação da imparidade, deverá ser realizada a contabilização da perda pela redução ao valor recuperável, por meio do lançamento em variação patrimonial diminutiva e, em contrapartida, a respectiva conta retificadora do ativo imobilizado. Sugere-se que a Redução ao Valor Recuperável seja feita por meio da elaboração de laudo técnico por perito, entidade especializada ou relatório de avaliação realizado por uma comissão, devendo conter, no mínimo, as seguintes informações: a) descrição detalhada do bem e, se necessário, a correspondente documentação; b) critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação; c) vida útil remanescente do bem; d) valor de venda do bem, deduzidos os custos para alienação; e) data de avaliação; e f) identificação do responsável pelo teste de imparidade. A Contabilidade realizará o registro nas contas contábeis Redução ao valor recuperável de imobilizado (1.2.3.9.0.00.00) e Reavaliação de Imobilizado (4.6.1.1.0.00.00).

### **Propostas para a Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais *Softwares*, Patentes, Marcas, Licenças e Congêneres; Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável e Amortização de Intangível**

A Prefeitura Municipal de Mossoró deverá realizar, para a implantação do PCP 17, 18 e 19, a mesma sistemática aplicada ao PCP relativo ao ativo imobilizado. As seguintes etapas são necessárias para a implantação dos PCP's 17, 18 e 19:

**Etapa 01:** Levantamento (inventário) de todos os *softwares* da Prefeitura Municipal de Mossoró, por meio de contratação de uma empresa terceirizada especializada ou pelo estabelecimento de uma comissão interna com servidores públicos, e classificação dos *softwares* em vida útil definida (que sofrem amortização) e vida útil indefinida ou perpétua (não se aplica a amortização);

**Etapa 02:** Reavaliação dos bens intangíveis, PCP 19 e;

**Etapa 03:** Após a realização do levantamento e reavaliação, com base nas informações inseridas no sistema de controle de intangíveis, faz-se o registro na Contabilidade, PCP 17, iniciando-se a amortização, PCP 18.

Figura 08: Etapas de implantação do PCP 17, 18 e 19.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

Em relação ao critério para classificação como intangível, o MCASP no item 6.2 da Parte II – PCP define que um ativo se enquadra na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Caso estas características não sejam atendidas, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva. No procedimento de implantação dos registros contábeis do ativo intangível deverá ser destacada em notas explicativas a política contábil de amortização, de reavaliação e de redução ao valor recuperável.

A Administração Pública Municipal deverá ainda observar os seguintes critérios: os procedimentos de registro contábil não devem ser confundidos com a responsabilização pelo controle do patrimônio; torna-se necessária a segregação de funções dos responsáveis pelo registro da informação contábil e do controle e gestão patrimonial.

Além de que, quando do seu reconhecimento, o Ativo Intangível deve receber a mensuração inicialmente ao custo. Após, o intangível deve ser mensurado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por irreversibilidade ou reavaliação, quando aplicável.

A Prefeitura Municipal de Mossoró, conforme orientação da STN, deverá adotar o método das quotas constantes ou método linear para a amortização dos seus intangíveis, contudo a seleção do método deverá observar o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados incorporados ao ativo.

Ainda, segundo as diretrizes do CFC, em caso de aumento no valor contábil do ativo intangível em decorrência de reavaliação, essa elevação deve ser contabilizada à conta de reserva de reavaliação. Esse aumento deverá ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado do período. De outro modo, caso a reavaliação resulte em redução do valor contábil do ativo intangível, deverá ser reconhecida no resultado do período. Todavia, a redução do intangível deve ser contabilizada no patrimônio líquido até o limite do saldo credor da conta de reserva de reavaliação referente a esse ativo.

Em relação a este PCP, a Contabilidade efetuará o registro da Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível nas contas contábeis de Redução ao valor recuperável de intangível e Reavaliação de intangíveis, respectivamente.

Pelas características da Prefeitura e, a partir da entrevista com o Contador, atualmente a Administração Pública Municipal não possui centros de tecnologias para o desenvolvimento de marcas e patentes. Assim, esse plano de ação deu ênfase ao registro patrimonial de *Softwares*:

- A contabilidade deverá registrar no Ativo Intangível os *softwares* adquiridos ou licenciados pelo Município, assim como os gerados internamente;
- Deverão ser excluídos os softwares com licenciamentos vencidos, independente de uso;
- *Softwares* que integram determinado equipamento não serão registrados no Ativo Intangível, pois constituem parte de hardware e são classificados como ativo imobilizado;
- Os *Softwares* deverão ser reconhecidos inicialmente pelo custo (aquisição ou desenvolvimento, mão de obra para implantação, etc.) e os subsequentes (atualização, aquisição de novas versões etc.), desde que agreguem valor ao referido item.

A seguir apresenta-se um modelo de formulário para registro de *Softwares* que poderá ser adotado pelo órgão.

Quadro 13 – Modelo de Formulário para registro de *Softwares*.

Documento				
Emitente				
Observação	Valor referente a incorporação de bens Intangíveis, conforme aquisição, data base 31/12/2022.			
Lançamento	Origem		Destino	
	D	C	D	C
	1.2.4.1.1.XX.XX			

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

### Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial Estoques

As seguintes etapas poderão ser seguidas para a implantação do PCP 22, Estoques:

**Etapa 01:** Deverá ser realizado inventário geral dos Estoques do Município, por meio da nomeação de uma comissão de inventário com servidores públicos multidisciplinares ou da contratação de uma empresa terceirizada especialista;

**Etapa 02:** Implantação de Sistema de controle de estoques;

**Etapa 03:** No inventário geral deverão ser especificadas as principais características dos Estoques do Município, segundo a marca, modelo, número do controle, classe de estoques, validade, descrição do perfil de consumo e demais características;

**Etapa 04:** A partir disso, os estoques adquiridos deverão ser registrados pelo custo histórico de aquisição no sistema de controle de estoques e as notas fiscais deverão ser enviadas para a Contabilidade que farão a liquidação;

**Etapa 05:** Ao longo do mês, os itens dos estoques vão sendo distribuídos para as diversas secretarias da Prefeitura, por meio de requisições destes materiais, por meio do sistema de controle de estoque e, após o atendimento das requisições pelo Almoxarifado, ocorrem as baixas do estoque no sistema de controle de estoques;

**Etapa 06:** Para a conciliação no sistema contábil (conta 1.1.5.0.0.00.00) com o sistema de controle de estoques, o Almoxarifado envia, no último dia de cada mês, o Relatório Mensal de Movimentação de Almoxarifado, que poderá seguir o modelo abaixo.

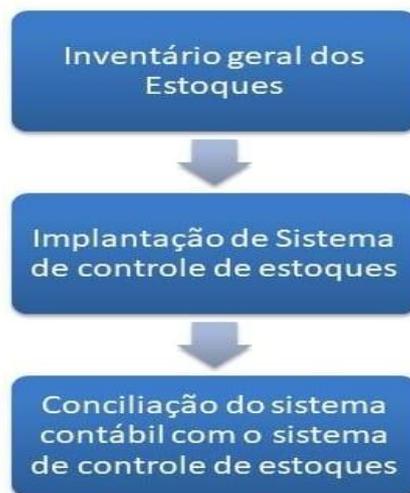
Quadro 14 – Modelo de Relatório Mensal de Movimentação de Almoxarifado.

Código	Denominação	Saldo Anterior (R\$)	Entradas				Saídas		Saldo Atual (R\$)
			Entradas (R\$)	Ent. Extra (R\$)	Devoluções (R\$)	C. Imediato (R\$)	Saídas (R\$)	C. Imediato (R\$)	
Total									

Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

A figura 09 sintetiza as etapas de implantação do PCP 22:

Figura 09 – Etapas de implantação do PCP 22.



Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Deverá ser efetuada a acareação do resultado observado no inventário físico e a posição de Estoques nos sistemas de controles patrimoniais e também com os saldos registrados na contabilidade. Os saldos que apresentarem divergências deverão ser analisados e ajustados por meio dos registros contábeis pertinentes, de forma a adequar a posição patrimonial do Município relacionada aos Estoques.

Com a finalidade de garantir a integridade das informações contábeis, os Estoques da Prefeitura Municipal de Mossoró deverão ser inventariados fisicamente, pelo menos, anualmente para a data base de 31 de dezembro de cada ano.

### **Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial dos Ativos de Infraestrutura**

Os ativos de infraestrutura, PCP 24, possuem como características, segundo o Conselho Federal de Contabilidade, além da vida útil significativamente maior que os demais bens: (a) são partes de um sistema ou de uma rede; (b) são especializados por natureza e não possuem usos alternativos; (c) são imóveis; ou (d) podem estar sujeitos a restrições na alienação (CFC, 2023).

São exemplos de bens de infraestrutura ruas, praças, estradas, rodovias, pontes, tuneis etc. A implantação dos procedimentos contábeis dos bens de infraestrutura seguem as mesmas etapas dos demais bens do ativo, quais sejam:

**Etapa 01:** Deverá ser realizado inventário geral dos bens de infraestrutura do Município, por meio da nomeação de uma comissão de inventário com servidores públicos multidisciplinares ou da contratação de uma empresa terceirizada especialista;

**Etapa 02:** Implantação de Sistema de controle dos bens;

**Etapa 03:** Reavaliação dos bens Infraestrutura;

**Etapa 04:** Registro das informações no sistema de controle dos bens, ou seja, o órgão deverá cadastrar os bens de infraestrutura no sistema conforme os grupos de bens a seguir: pontes, túneis, viadutos, praças, rodovias, outros Bens de Infraestrutura;

**Etapa 05:** Conciliação do inventário com a contabilidade, isto é, a Prefeitura realizará a confrontação dos dados levantados nas etapas anteriores com os registros contábeis e, em seguida, deverá efetuar os ajustes contábeis suportados por documentação comprobatória.

No que concerne à depreciação, sugere-se, enquanto não for definida pela STN a adoção das taxas de depreciação, a utilização do método linear ou de cotas constantes, conforme Quadro 15.

Quadro 15 – Taxas de Depreciação dos Bens de Infraestrutura.

Grupo	Vida útil estimada	Taxa de Depreciação
Rodovias pavimentadas	20	5%
Rodovias não pavimentadas	5	20%
Pontes e viadutos	50	2%
Outros bens de infraestrutura	50	2%

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Segundo orientações da STN, o reconhecimento, a mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura, bem como a respectiva depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável, deverão seguir a mesma base utilizada para os ativos imobilizados; já o detalhamento deles deverá ser evidenciado em notas explicativas.

### **Proposta para a Implantação do Procedimento Contábil Patrimonial dos Ativos do Patrimônio Cultural**

Para o MCASP (STN, 2021) os Ativos do Patrimônio Cultural, PCP 25, são assim denominados em virtude da sua significância histórica, cultural ou ambiental, a exemplo dos monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas

naturais. Tais ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los nestes propósitos.

Os federativos deverão reconhecer e mensurar os ativos intangíveis do patrimônio cultural conforme as normas da STN e de acordo com os prazos previstos no PIPCP, Portaria STN nº 548/2015. Contudo, em 1º de dezembro de 2022 foi editada a Portaria nº 10.300 que suspendeu o prazo de implantação do procedimento contábil patrimonial de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural que consta no Anexo da Portaria nº 548/2015.

Observa-se a tendência de que a inclusão dos Bens do Patrimônio Cultural nas Demonstrações Contábeis passe a ser compulsória aos entes, todavia, em virtude da complexidade de mensuração e evidenciação, a sugestão é que, neste momento de transição de normas contábeis do setor público, os bens do Patrimônio sejam registrados nas Demonstrações Financeiras do município conforme os parâmetros apresentados nesse plano de ação para os demais bens do ativo.

A implantação dos procedimentos contábeis dos Bens do Patrimônio Cultural poderá seguir as mesmas etapas dos demais bens do ativo, quais sejam:

**Etapa 01:** Deverá ser realizado inventário geral dos Bens do Patrimônio Cultural do Município;

**Etapa 02:** Implantação de Sistema de controle dos bens;

**Etapa 03:** Reavaliação dos Bens do Patrimônio Cultural;

**Etapa 04:** Registro das informações no sistema de controle dos bens;

**Etapa 05:** Conciliação do inventário com a contabilidade com base documentação comprobatória.

**Responsáveis**

Leonel Ritchie de Souza Moura

Contador – Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA)

Mestre em Administração Pública – Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública – PROFIAP/UFERSA

E-mail: [leonel.moura@ufersa.edu.br](mailto:leonel.moura@ufersa.edu.br)

Orientador: Prof. Dr. Antonio Erivando Xavier Júnior Docente do PROFIAP/UFERSA

E-mail: [erivando@ufersa.edu.br](mailto:erivando@ufersa.edu.br)

Como Referência:

**MOURA, L. R. S.; XAVIER JÚNIOR, A. E. ASPECTOS DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ-RN.**

Produto técnico. Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração Pública – PROFIAP-UFERSA. Mossoró: UFERSA, 2023.