

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

Me. Leonel Ritchie de Souza Moura
Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior
Dr^a. Thaiseany de Freitas Rêgo
Dr. Dimas Barrêto de Queiroz
Dr. Álvaro Fabiano Pereira de Macedo

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; convergencia.

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 (AMORIM; MARQUES, 2019). Em relação à contabilidade governamental, inserida nesse processo, a sua modernização é considerada parte integrante da reforma da Administração Pública e tem como finalidade contribuir para a melhoria no desempenho dos governos (CHAN, 2010).

No Brasil, o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público ou IPSAS vem ocorrendo de forma gradativa em todos os entes federativos, tendo 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).

Não obstante, 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 et al. 2015).

Sendo assim, a finalidade desta pesquisa é avaliar como está o processo de implementação dos PCP's na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN. Para o alcance deste objetivo foi realizado o mapeamento do estágio de implantação dos PCP's na Prefeitura de Mossoró/RN; a avaliação do nível de adesão contábil do município aos PCP's e; por fim, com base nos resultados, foi elaborado um plano de ação para implantação dos PCP's na Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, em conformidade com o cronograma de implantação estabelecido STN.

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 Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no país (SILVA et al., 2020).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

A CASP é o ramo da ciência contábil que tem como finalidade a escrituração dos fatos patrimoniais da administração pública de maneira a garantir planejamento, controle e tomada de decisão para a gestão da organização e para a prestação de contas aos contribuintes (SCHNEIDER; MIGUEL, 2013).

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). Por conseguinte, a CASP tinha como características

principais o controle orçamentário e a limitação dos sistemas contábeis relativos aos registros patrimoniais (SILVA, 2009).

Nesse contexto, a contabilidade governamental, no Brasil, era regida, principalmente, 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.

A LRF, segundo Ravello et al. (2015), instituiu normas de finanças nos governos (Federal, estaduais e municipais) direcionadas à transparência e responsabilidade na gestão fiscal, inserindo novos conceitos na Administração Pública.

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 previsão de arrecadação de receitas e execução de despesas (BARRETO; DUTRA; HENRIQUE, 2019).

A modernização 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).

Em vista disso, a CASP 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 Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com a finalidade de promover o desenvolvimento dos procedimentos contábeis nas diversas entidades públicas (OLIVEIRA; TEIXEIRA, 2019).

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).

A adoção das regras contábeis internacionais permite, também, 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 (AZEVEDO et al., 2020).

No que diz respeito ao regime de competência da contabilidade governamental, foco das regras atuais, 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).

Posto isso, 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 (RAMADHAN, 2009).

No Brasil, a publicação da 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 Federação Internacional de Contadores (IFAC), e às NBC TSP, editadas pelo CFC, respeitados os aspectos estabelecidos na legislação brasileira (BRASIL, 2008; BRASIL, 2021).

Nessa perspectiva, foram editados, também, 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.

2.3 PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO SETOR PÚBLICO

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 com o propósito de estabelecer os prazos para os municípios brasileiros aderirem aos PCP's 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 para possibilitar a evidenciação e a consolidação das contas públicas dos governos (BRASIL, 2021).

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 (repasse 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 PCP's e se atentarem apenas aos controles e registros orçamentários.

Salienta-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.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

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 no referido órgão que permitisse ao ente a adoção dos procedimentos patrimoniais, em conformidade com os prazos estabelecidos pela STN.

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.

Este desmembramento das contas 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).

No geral, foram mapeados os seguintes PCP's: Créditos tributários; Créditos previdenciários a receber; Demais créditos a receber; Dívida ativa tributária; Dívida ativa não tributária; Ajuste para perdas de créditos a receber; Provisões; Bens móveis; Bens imóveis; Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado; Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado; Empréstimos tomados; Financiamentos tomados; Benefícios a Empregados; Provisão atuarial; Fornecedores por competência; Softwares, patentes, marcas e congêneres; Amortização de intangível; Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível; Participações permanentes; Redução ao valor recuperável de participações permanentes; Estoques; Ativos e Passivos Contingentes; Bens de Infraestrutura; e Bens do Patrimônio cultural.

Os 25 PCP's analisados levaram em consideração as contas contábeis que apresentaram saldos diferentes de zero nas Demonstrações Contábeis do exercício de 2021, conforme exemplificado no Quadro 01.

Quadro 01 – Modelo *check-list* de verificações da adoção dos PCP's e das contas contábeis.

Procedimento / Conta Contábil
Procedimento: 1 - Créditos tributários / Contas Contábeis: 1.1.2.1.0.00.00, 1.1.2.1.1.01.01, 1.1.2.1.1.01.05, 1.1.2.1.1.01.06, 1.1.2.1.1.01.07, 1.1.2.1.1.01.08, 1.1.2.1.1.01.99, 1.2.1.1.1.01.000.
Procedimento: 23 - Ativos e Passivos Contingentes em contas de controle e em notas explicativas / Contas Contábeis: 7.1.1.0.0.00.00, 7.1.2.0.0.00.00, 8.1.1.0.0.00.00, 8.1.2.0.0.00.00.
Procedimento: 24 - Bens de Infraestrutura / Contas Contábeis: 1.2.3.2.1.05.01.0503, 1.2.3.2.1.05.02.0503, 1.2.3.2.1.05.03.0503, 1.2.3.2.1.06.01.0503, 1.2.3.8.1.02.03.0503, 1.2.3.9.1.02.03.0503, 2.3.6.1.1.01.02.0001, 2.3.6.1.1.01.02.0002, 3.3.2.3.1.06.06.0008.
Procedimento: 25 - Bens do Patrimônio cultural / Conta Contábil: 1.2.3.2.1.05.09.

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

A identificação da adoção dos itens do *check-list* foi realizada por meio da *dummy*, onde: 0 = Não adotou o PCP / 1 = Adotou o PCP.

O estágio de adoção dos PCPs, 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-RN, 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, acerca do conhecimento deste sobre os aspectos de implantação, impacto da adoção das novas normas, identificação de situações consideradas impeditivas para o processo de convergência, assim como foi apresentado o check-list com os PCP's analisados na fase inicial, de maneira a propiciar a triangulação das informações.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O mapeamento das Contas Anuais da Prefeitura Municipal de Mossoró/RN, realizado antes da aplicação da entrevista com Contador Geral, por meio do GAPCP, indicou que o ente implementou 56% dos PCP's estabelecidos pela STN.

Em referência ao PCP 01, Créditos Tributários a Receber, notou-se que a Prefeitura de Mossoró não evidencia o procedimento contábil relativo aos créditos tributários em consonância as novas normas contábeis e com o MCASP, ou seja, em razão do fato gerador; de outro modo, o município 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 do 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, constatou-se que o valor contabilizado é 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 "Provisões para 13º a pagar" e "Provisões para férias" só poderá ser validada na segunda etapa da pesquisa, 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.

Em relação ao PCP 03, Demais Créditos a Receber, e ao PCP 22, Estoques, observa-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 PCP's examinados na análise das Demonstrações Contábeis do exercício de 2021 não apresentaram inconformidades no que diz respeito à evidenciação contábil. Entretanto, para além, visando validar o resultado encontrado na primeira etapa do estudo, foi realizada entrevista com o Contador do Município, conforme informações sintetizadas no Quadro 2.

Quadro 02 – Síntese dos principais pontos da Entrevista.

Principais aspectos elencados na Entrevista
<ul style="list-style-type: none"> •Contador Geral do Município; •Atua no órgão há um ano e três meses.
<ul style="list-style-type: none"> •Os PCP'S já deveriam ter sido adotados, pois são uma forma de identificar e mensurar o real patrimônio público; •O processo de adesão às novas normas contábeis está em curso; •Há barreiras para a implantação imediata, entre elas o sistema contábil utilizado até o exercício anterior; •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; •Até o exercício de 2021, de acordo com o Contador, havia um controle orçamentário, porém não era realizado o controle patrimonial de maneira efetiva; •A importância da adesão aos PCP's para a Administração Pública permitirá o real controle do patrimônio da entidade pública municipal.
<ul style="list-style-type: none"> •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.
<ul style="list-style-type: none"> •Falta de capacitação de servidores; •Utilização do sistema contábil adequado ao registro contábil.
<ul style="list-style-type: none"> •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.
<ul style="list-style-type: none"> •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.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

A entrevista com o Contador corroborou os estudos de Silva e Niyama (2021) no sentido de que a contabilidade do ente federativo é utilizada principalmente como ferramenta de controle de gastos, com objetivo precípuo de mensurar índices de atendimento do orçamento público. Além disso, o relato do Contador da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN está alinhado aos estudos de Silva (2009), que destacam que a contabilidade governamental possui sistemas de contábeis precários para os registros patrimoniais.

As respostas do Contador vão ao encontro dos estudos de Azevedo et al. (2020), 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.

Posto isso, após a conclusão da segunda etapa da pesquisa, constatou-se uma redução no número de PCP's examinados na primeira etapa e atendidos pelo município. Desse modo, o resultado final mostrou que a Prefeitura Municipal de Mossoró cumpriu, considerando as Contas Anuais do exercício de 2021, 48% do PIPCP, conforme instrumento de análise de desempenho quanto ao grau de adesão ao PIPCP (PICCINI, 2018), de acordo com o 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.

Por fim, com base no presente estudo, 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, enviado ao órgão em 12 de abril de 2023.

5 CONCLUSÃO

O resultado do mapeamento dos PCP's, por meio da análise das Contas Anuais e da entrevista com o Contador Geral da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, mostrou que o ente federativo cumpriu 48% do PIPCP, quais sejam: 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.

A avaliação do nível de adesão contábil às IPSAS 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.

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

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.

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.

BRASIL. 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+PIPCP/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. Acesso em: 11 out. 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>. 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. 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.

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. 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**. 3ª. ed. Brasília, 2013.

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.

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

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

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.

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. Acesso em: 22 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.