



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS**

GLEUCHA DE SOUSA MAIOR

**A PARTICIPAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADOÇÃO DOS
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS: Um estudo nas capitais
brasileiras**

RECIFE

2020

GLEUCHA DE SOUSA MAIOR

**A PARTICIPAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADOÇÃO DOS
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS: : Um estudo nas capitais
brasileiras**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Informação Contábil para Usuários Externos

Orientador: Prof. Dr. Fernando Gentil de Souza .

**RECIFE
2020**

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

M227p Maior, Gleucha de Sousa

A participação do controle interno na adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais: um estudo nas capitais brasileiras / Gleucha de Sousa Maior. - 2020.
81 folhas: il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Fernando Gentil de Souza.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2020.

Inclui referências, apêndices e anexos.

1. Controle interno. 2. Procedimento Contábil Patrimonial. 3. Convergência. I. Souza, Fernando Gentil de (Orientador). II. Título.

657 CDD (22. ed.)

UFPE (CSA 2020 – 049)

GLEUCHA DE SOUSA MAIOR

**A PARTICIPAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADOÇÃO DOS
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS: UM ESTUDO NAS
CAPITAIS BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em: 21/02/2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof^o. Dr. Fernando Gentil de Souza (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof^o. Dr. Janilson Antonio da Silva Suzart (Examinador Externo)
Controladoria-Geral da União

Prof^a. Dr^a. Laura Margarita Medina Celis (Examinadora Externa)
Universidad de Guadalajara, UDG México

*Dedico esse trabalho aos meus pais,
Roberto e Cristina , pelo apoio incondicional em todos os momentos
da minha vida. Aos meus filhos Carlos e Camilly,
por entender toda minha ausência, pela paciência e amor.
Aos meus irmãos Gleicon e Gleydson,
por suas mãos estendidas, pelo acompanhamento,
incentivo e suporte. Tudo o que sou hoje, devo a vocês.*

AGRADECIMENTOS

Todas as palavras de gratidão, reunidas, não seriam suficientes para expressar o quão grata sou por todo apoio e incentivo que recebi e continuo recebendo. Sem cada uma dessas pessoas, seria impensável resistir a todos os percalços do dia a dia.

Agradeço a Deus, por alimentar minha fé e me dar forças para enfrentar minhas limitações. Rocha minha. Ao meu pai, por ser meu porto seguro, minha força, meu equilíbrio, minha certeza de que a vida toma exatamente o curso que tem que tomar. À minha mãe, por seu amor, suas orações e encorajamento constantes. Assim como meus irmãos, por acreditarem em mim, e torcerem, mesmo quando eu mesma não tinha tanta certeza, me orientando, vibrando com cada conquista.

Aos meus filhos, por me perdoarem a ausência, por manterem-se parceiros, compreensíveis, carinhosos e cuidadosos - por ser razão de todo meu esforço e do meu viver.

Aos meus bons amigos, que ficaram comigo, mesmo quando estavam distantes, sempre com uma palavra de conforto, com destaque para Palloma e Andressa. À generosa participação da minha amiga Camila, que muitas noites deixou suas prioridades de lado para estar comigo me incentivando a continuar estudando mesmo quando meus olhos já não aguentavam ficar abertos. Aos meus espetaculares amigos que fiz no mestrado, principalmente Lucas Martins, que com certeza já fazem parte da minha família.

Aos colegas de mestrado e doutorado do PPGCC UFPE e de maneira especial aos amigos Lucas Libini, Helena, Thayna, Robson, Andreia, Helenice, Nathalia e Thiago Vitor. Vocês são sensacionais.

Agradeço ao corpo docente por me escolher, por me ajudar a ter mais conhecimento, por repassar um pouco de suas experiências e fazer com que esse sonho esteja aos poucos se concretizando.

Os mais valorosos agradecimentos e reconhecimento vão para o meu orientador, Prof. Ph.D. Fernando Gentil de Souza, que foi incansável em me orientar a ser a melhor versão de mim mesma enquanto mestre, sendo compreensivo quanto às minhas limitações, incentivando a buscar as respostas e a acreditar no meu potencial. Toda sua dedicação está materializada em forma de dissertação. Ao professor que me incentivou a escolher a contabilidade pública, Prof. Ph.D. Luiz Carlos Miranda, pelo seu entusiasmo e alegria diários e pela imprescindível participação nessa construção do conhecimento.

Muito obrigado aos meus professores do Mestrado e da Graduação, que vêm participando ativamente desse início de jornada de crescimento acadêmico e pessoal, e a todos os meus familiares que fazem parte da minha história.

Aos funcionários do Departamento de Contabilidade da UFPE e da biblioteca, em especial à Tatiana, por todo apoio.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

*“Tudo que a mente do homem pode conceber e acreditar, pode alcançar”
(Napoleon Hill)*

RESUMO

Essa dissertação tem como objetivo analisar a participação do Controle Interno (CI) nas capitais brasileiras na adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs), orientado pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Trata-se de pesquisa de caráter descritivo e exploratória, com abordagem quantitativa e qualitativa, mediante análise bibliográfica e documental. A Teoria Institucional foi utilizada a fim de justificar as mudanças de rotina provocadas pela adoção dos PCPs e a inovação ou reformas, em organizações e na ciência, a Teoria Institucional. Dessa maneira, o critério definido para delimitar o estudo foi a data de adoção prevista pela Portaria 548 de 2015, onde foram analisados os procedimentos aplicados nos PCPs que têm a preparação de sistemas e outras providências de implantação até o exercício de 2019 e devem ser adotados até 2020. A coleta de dados se deu em setembro de 2019, no Portal do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (SICONFI), Portal de Transparência e página web das Prefeituras. Foram selecionadas 26 Declarações de Contas Anuais (DCAs) municipais das capitais brasileiras, para o exercício de 2018. Adicionalmente, foram acessados os portais de cada capital, a fim de coletar as leis que instituem o órgão de CI, aqui denominada Leis que Instituem o Controle Interno nas Capitais (LICIC), para saber qual é a previsão legal estabelecida para atividades de CI. Além disso, foi elaborado um Índice do Grau de Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (IGAPCP), baseado Índices de Governança com dados do Portal de Transparência e no Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). A metodologia adotada para verificar a relação entre o IGAPCP e as variáveis de CI e institucionais das prefeituras, foi a correlação de *Spearman*, devido a amostra não ter distribuição normal. O resultado indicou uma relação positiva com o valor da receita arrecadada, logo, quanto maior receita possuem maior IGAPCP. Observou-se que os 11 itens analisados das LICICs, se repetidos para todas as capitais, representariam 286 repetições, porém apenas 27% de coincidências foram encontradas. Como exemplo, excetuando-se Aracaju e Teresina, as demais capitais **estabelecem critérios de controle patrimonial**, verificou-se que determinação sobre a **adoção de Regime de Competência para avaliação patrimonial** apresentou-se apenas em Goiânia, Campo Grande, Cuiabá, Natal e Rio de Janeiro 19% das LICIC. Esta pesquisa contribui para destacar a importância do CI para o cumprimento dos PCP's, reforçando o debate sobre a Administração Pública, que necessita de soluções entre órgãos de controle, gestores, parceiros institucionais e sociedade civil. É urgente uma reforma que promova o alinhamento das leis que regulamentam os controles internos nas capitais para que contribuam para adoção dos PCPs, resultando na adoção das IPSAS no Brasil.

Palavras-chave: Controle Interno. Procedimento Contábil Patrimonial. Convergência. Institucionalização. Capitais brasileiras.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze the participation of Internal Control (CI) in Brazilian capitals in the adoption of Equity Accounting Procedures (PCPs), guided by the Plan for the Implementation of Equity Accounting Procedures (PIPCP). This is a descriptive and exploratory research, with a quantitative and qualitative approach, through bibliographic and documentary analysis. In order to justify the routine changes caused by the adoption of PCPs and innovation or reforms, in organizations and in science, the Theories addressed were Institutional. Thus, the criterion defined to delimit the study was the date of adoption foreseen by Ordinance 548 of 2015, which analyzed the procedures applied in the PCPs that have the preparation of systems and other implementation measures until the year of 2019 and should be adopted until 2020. Data collection took place in September 2019, on the Public Sector Accounting and Tax Information System Portal (SICONFI), Transparency Portal and the City Halls website. 26 municipal Annual Account Statements (DCAs) from Brazilian capitals were selected for the 2018 financial year. Additionally, the portals of each capital were accessed, in order to collect the laws that institute the IC body, here called Internal Control Laws Capitals (LICIC), to find out what is the legal provision established for CI activities. In addition, an Index of the Degree of Adoption of Equity Accounting Procedures (IGAPCP) was prepared, based on Governance Indexes with data from the Transparency Portal and the Brazilian Micro and Small Business Support Service (SEBRAE). The methodology adopted to verify the relationship between the IGAPCP and the CI and institutional variables of the city halls, was Spearman's correlation, due to the sample not having a normal distribution. The result indicated a positive relationship with the amount of revenue collected, so the higher the revenue, the greater the IGAPCP. It was observed that the 11 items analyzed by LICICs, if repeated for all capitals, would represent 286 repetitions, however only 27% of matches were found. As an example, with the exception of Aracaju and Teresina, the other capitals **establish criteria for asset control**, it was found that **determination on the adoption of the Competence Regime for asset evaluation** was presented only in Goiânia, Campo Grande, Cuiabá, Natal and Rio de Janeiro. January 19% of LICIC. This research contributes to highlight the importance of the CI for the fulfillment of the PCP's, reinforcing the debate on the Public Administration, which needs solutions between control bodies, managers, institutional partners and civil society. There is an urgent need for reform that promotes the alignment of laws that regulate internal controls in capitals so that they contribute to the adoption of PCPs, resulting in the adoption of IPSAS in Brazil.

Keywords: Internal Control. Equity Accounting Procedure. Convergence. Institutionalization Brazilian capitals.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Aspectos das Leis que Instituem a Controladoria nas Capitais Brasileiras.....	26
Quadro 2 – Princípios do Controle Interno Aplicados aos PCPs	27
Quadro 3 Principais Alterações na CASP – Relação Direta com Contadores e Gestores.....	29
Quadro 4 – Adoção Internacional do Regime de Competência	35
Quadro 5 – Os 10 Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Ações necessárias para adoção até 2020.....	37
Quadro 6- Objetivos Específicos da Transparência para as Entidades Públicas	40
Quadro 7 Procedimentos Contábeis Patrimoniais e o Controle Interno.....	43
Quadro 8- Prazos de Implantação dos PCPs	48
Quadro 9 - Proxy de identificação dos Procedimentos Analisados.....	50
Quadro 10- Itens avaliados e a sua fundamentação legal.....	54
Quadro 11- LICIC por Capital	58
Quadro 12- Desempenho, LICIC e o tipo de Vínculo dos Controladores.....	60

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Atos Praticados pelos Gestores Públicos.....	20
Figura 2- Atribuições do Controle Interno.....	23
Figura 3- Planejamento Estratégico da Controladoria	25
Figura 4- Ciclo de Implantação das IPSAS.....	32
Figura 5- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) 37	
Figura 6 - Conjunto de Atores para o Índice de Governança.....	55
Figura 7- Implementação dos Procedimentos Contábeis pelos Municípios.....	64

LISTA DE SIGLAS

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants* (Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)
ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas
CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CF - Constituição Federal
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CGM - Controladoria Geral do Município
CGU - Controladoria Geral da União
CI - Controle Interno
CNMP - Conselho Nacional do Ministério Público
CONSOCIAL - Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social
DCA - Declaração de Contas Anuais
ENCCLA - Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e Lavagem de Dinheiro
IAS - *Accounting Standards*
IASB - *International Accounting Standards Board*
IASC - *International Accounting Standards Committee*
IDH - Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC - *International Federation of Accountants*
IFRS - *International Financial Reporting Standards*
IGAPCP - Índice do Grau de Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB - *International Accounting Standards Board*
ISDEL - Índice Sebrae de Desenvolvimento Local
LAI - Lei de Acesso à Informação
LICIC - Leis de Controle Interno das Capitais
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MPF - Ministério Público Federal
NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NGP - Nova Gestão Pública
PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCO - Procedimento Contábil Orçamentário
PCP- Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PIPCP - Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
RGF - Relatório de Gestão Fiscal
RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SCI - Sistema de Controle Interno
SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIC - Serviço de Informações ao Cidadão
SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
TCU - Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA.....	16
1.3	OBJETIVOS DE PESQUISA.....	16
1.3.1	Objetivo Geral.....	16
1.3.2	Objetivos Específicos	17
1.4	JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES	17
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1	CONTROLE INTERNO	18
2.1.1	Importância do Controle Interno.....	18
2.1.2	Sistema de Controle Interno	24
2.1.3	Leis que Instituem o Controle Interno nas Capitais Brasileiras.....	25
2.1.4	Princípios inerentes às atividades de Controle	27
2.2	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS.....	28
2.2.2	Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)	29
2.2.2.1	Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)	30
2.2.3	Convergência aos Padrões Internacionais de Contabilidade (IPSAS).....	31
2.2.3.1	Regime de Competência	33
2.2.4	Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP).....	36
2.2.4.1	Transparência e <i>Disclosure</i> das Informações	39
2.3	CONTROLE PARA OS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS	42
2.4	ESTUDOS ANTERIORES	44
2.5	ENQUADRAMENTO TEÓRICO	45
2.5.1	Teoria Institucional	45
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	47
3.1	DESENHO DE PESQUISA	47
4	ANALISE DOS RESULTADOS	56
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
	REFERÊNCIAS	69
	APÊNDICE A – Controle Interno Patrimonial Reconhecido	76
	APÊNDICE B – Base de Variáveis de Controle <i>Proxy</i>	77
	APÊNDICE C – Contagem de Contas Patrimoniais em uso no Plano de Contas.....	79
	ANEXO A – Etapas de Implantação de Controle Interno.....	80

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo se dedica a apresentar a contextualização, o problema da pesquisa, os objetivos geral e específicos, as justificativas, delimitações e limitações do trabalho, assim como a estruturação da dissertação.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A Administração Pública contemporânea tem incumbências complexas, variadas, amplas e especializadas. Ela é responsável por exercer o papel de organizar, administrar e executar os serviços públicos, além de promover o bem comum e atender às necessidades essenciais dos indivíduos. Em vista disso, soluções entre órgãos de controle, gestores, parceiros institucionais e sociedade civil, têm sido tomadas para realçar a importância da integração para assuntos convergentes na administração pública (AMORAS et al., 2017).

Neste sentido, ressalta-se o papel do controle o qual evidencia-se pela sua essência, e consiste em uma das funções que compõem o processo administrativo: averiguar as atividades efetivas, se estão de acordo com as atividades e seus projetos originais, que foram planejados. Castro e outros (2016), ratificam o papel de controle através do conceito de governança, quando mencionam a ligação da ideia de desempenho administrativo e gerencial, no início da década de 1990 a uma referência de bom governo, à capacidade do estado de executar eficazmente suas políticas públicas.

Para os autores, a intensificação das discussões acerca do assunto fez com que o conceito de Governança Pública¹ incorporasse outras variáveis, inclusive a atuação da sociedade como ator político, criando uma relação de cooperação e colaboração entre os *stakeholders*.

No contexto legal da contabilidade pública apresentado previamente, há o resultado de décadas de controle patrimonial exercido para atender regras fiscais e de finanças públicas, pautadas no orçamento, monitoramento e controle. Conforme Santos e Castro (2015) as questões patrimoniais estavam sendo deixadas “em segundo plano”, porém, com o processo de convergência no Brasil às normas internacionais e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), o novo modelo

¹ “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”(TCU-2014)

objetiva resgatar a essência da contabilidade, dando o enfoque adequado ao seu objeto, o patrimônio público.

Nesse aspecto, para Silva (2016), o controle visa proteger o patrimônio e realizar o monitoramento das ferramentas instituídas legalmente, e apesar dos benefícios em potencial do regime de competência para decisão e *accountability*, o Estado necessitará enfrentar questões como capacitação, adequação de sistemas e incertezas quanto aos parâmetros da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - LC 101/00).

Com o desafio de apresentar informação que atenda às necessidades contábeis e de controle, visando obedecer aos novos procedimentos oriundos das normas internacionais, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) se tornou alvo de grandes reformas em sua estrutura, tornando-a em um segmento de estudo aprofundado. Para Silva (2016), diante das alterações na CASP, essas normas são baseadas nas normas do IASB o que torna as práticas contábeis estabelecidas para o setor público mais próximas das do setor privado, embora com enfoques diferentes. Destaca-se que o setor público visa melhorar o desempenho dos governos e entidades públicas para atendimento às necessidades da população sem ter o lucro como ponto de partida para seus objetivos de eficiência e eficácia.

No caminho percorrido pelas mudanças na CASP, Silva e outros (2011) contextualizam que a convergência infere que a busca pela padronização dos procedimentos contábeis e orçamentários nas diversas esferas do governo tem sido cada vez mais necessária por facilitar a comparação e o acompanhamento da situação econômico-financeira dos mesmos.

Deste modo, ao que tange ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), maior atenção deve ser atribuída aos procedimentos de Controle Interno (CI) patrimonial, evidenciação e rotinas diárias que devem ser estabelecidas no PIPCP, sendo esse o problema central a ser estudado nesta pesquisa. Portanto, para salvaguardar e alcançar os objetivos de controle de recursos, faz-se necessário a utilização do CI na administração pública como instrumento de fiscalização e avaliação dos atos da gestão, visando comprovar a legalidade e a eficiência dos seus atos (SOUZA e OLIVEIRA, 2017).

Desta forma, para que haja sinergia entre as partes que abarcam todo processo de convergência, há a necessidade dos ambientes de controle e procedimentos alinhados, garantindo que a adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), conforme estabelece a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), (Moraes et al., 2018). Desta

maneira, o PIPCP apresenta as ações necessárias para adoção de cada PCP, o que requer uma análise e adequação sobre os procedimentos de CI.

Segundo Conti e Carvalho (2011), na doutrina nacional, podem ser listados alguns conceitos de controle, que podem ser resumidos em: faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro, de forma a verificar-lhes a legalidade e o mérito e assegurar a consecução dos interesses coletivos. Cavalheiro e Flores (2007) elencam dois tipos de modelo de controle: o primeiro limita-se à formalidade do processo, e o segundo, a Administração Pública trata o cidadão como cliente, verificando se os processos atingem os resultados almejados.

Diante da complexidade para se garantir a aplicação dos PCPs, alguns estudos tem abordado as dificuldades de atendimento do plano de implantação, analisando as implicações das novas normas da contabilidade pública no Brasil; seja quanto à evidenciação, como apontado por Piccini (2018), ou da forma como o Governo Federal abordou sua implementação (GAMA et al., 2014).

Neste sentido, Tres e Rissardo (2015) apontam como dificuldade a baixa percepção dos profissionais sobre a convergência e a identificação dos maiores pontos relevantes levantados por esses próprios profissionais. Piccoli e Klam (2015) corroboram com a informação quando mencionam no seu estudo que há baixa percepção dos contadores públicos em relação às NBC TSP, com base em três áreas: sistemas de informação, atualização profissional e mudança de cultura operacional.

Por conseguinte, a falta de bases patrimoniais construídas, a quantidade insuficiente de servidores qualificados, a falta de clareza sobre os processos, e o não atendimento ao decreto, são postos como entrave na implantação dos procedimentos, (KRUG e LOPES,2016).

Além disso, Couto e Moraes (2019), dão exemplo sobre lançamentos nos Balanços Patrimoniais de Estados do Nordeste, onde há desconformidade de acordo com a convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) aplicáveis, seguindo contra o esperado.

No estudo de Assis e outros (2017), a adoção dos PCPs é apontada como incipiente sobre o resultado da análise de baixa adesão dos municípios para elaboração dos seus registros contábeis, observando o cunho patrimonial, orçamentário e de controle. Além disso, afirma que há possibilidade de prejuízo na continuidade da efetiva adoção dos PCP pela quantidade irrisória de contadores públicos das entidades em cargos efetivos.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Assim como as dificuldades abordadas até aqui, Lemos e outros (2018) alertam sobre a necessidade de mais esforço por parte da equipe contábil do governo, no sentido de entender todo o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação desse item, admitindo a incipiência na adoção dos procedimentos em todo território brasileiro, apesar dos esforços empreendidos na institucionalização das normas contábeis, inclusive sobre o regime de competência.

Essa dissertação analisa a participação do CI das capitais brasileiras, por representar, na maioria dos casos, uma maior concentração populacional, de renda e de desenvolvimento, além de sua importância econômica do país, na adoção dos PCPs. Prado (2004) indica que as capitais concentram, em geral, o maior contingente populacional dos estados e configuram-se em importantes polos regionais.

Portanto, no contexto da urgente necessidade de controle patrimonial no setor público e considerando-se que os procedimentos previstos no PIPCP representam a adoção prática dos PCPs de acordo com as nas normas internacionais *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) no Brasil, esse trabalho é orientado pelo seguinte problema de pesquisa: **Qual o papel do Controle Interno das Capitais e as Leis que os instituem para Implantação voluntária dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais?**

Visando responder à referida questão, variáveis de controle foram analisadas para responder o grau de adoção voluntária dos PCPs pelas capitais brasileiras, a importância de ter um CI adequado e o estágio em que se encontram os municípios brasileiros quanto ao cumprimento das evidenciações (*disclosure*) exigidas pelo Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Portaria STN nº 548/2015).

1.3 OBJETIVOS DE PESQUISA

Após definição do problema da pesquisa, foram desenvolvidos os objetivos geral e específicos.

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar a participação do CI na adoção dos PCPs, que dá sustentação à adoção do Regime de Competência, na convergência das IPSAS nas capitais brasileiras, orientada pelo Plano de Implantação com datas específicas para adequação dos controles necessários e sua possível relação com as variáveis de Governança.

1.3.2 Objetivos Específicos

Assim, este trabalho objetiva analisar a atuação e o funcionamento do CI, de acordo com a primeira linha de defesa de gestão, para adoção dos PCPs. Desse modo, a verificação se deu a partir das Leis específicas de CI nas capitais brasileiras e as variáveis de governança.

Nesse contexto, foram estabelecidos objetivos específicos para identificar os pontos fortes e fracos enfrentados para adoção dos PCPs, nas capitais brasileiras:

- Verificar se as Leis que Instituem o Controle Interno nas Capitais estão alinhadas aos aspectos exigidos pelos PCPs;
- Elaborar um índice considerando 10 procedimentos contábeis patrimoniais exigidos até 2019;
- Destacar as capitais de acordo com seu desempenho no índice de governança - Índice Sebrae de Desenvolvimento Local (ISDEL);
- Verificar a correlação sobre o Grau de Adoção dos PCP's de acordo com as variáveis de controle;

1.4 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES

O presente estudo contribui no sentido de informar à sociedade sobre como o CI impacta na qualidade da informação da gestão dos recursos do setor público, bem como os esforços para se alcançar o processo de adoção das normas de contabilidade aos padrões internacionais. Adicionalmente, o estudo propõe aos acadêmicos e profissionais de contabilidade uma visão sobre os desafios e perspectivas nos órgãos de CI, bem como sobre a carência de mais estudos nesta área no sentido de fomentar a classe profissional a construir ferramentas que auxiliem na qualidade da transparência e prestação de contas dos entes públicos brasileiros.

Além disso, os índices analisados, estruturados no PIPCP, criado pela Portaria STN nº 548/2015, neste estudo, permitirão que os Tribunais de Contas e a própria Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tomem conhecimento do estágio em que as capitais brasileiras se encontram no processo de adesão à contabilidade patrimonial.

Espera-se a partir desse estudo, contribuir para desenvolver o conhecimento sobre o impacto da realização de rotinas de CI nas capitais brasileiras, apresentadas a partir dos seus pontos fortes e fracos observados, e a apresentação do panorama nacional, além de somar na produção de conhecimento contábil para as entidades públicas.

Após esta introdução, na sessão 2 serão apresentados os antecedentes relacionados ao objeto desta dissertação abordando os aspectos que explicam a ordem e a importância desse trabalho, face ao CI, aos PCPs, estudos anteriores e o Enquadramento Teórico. A metodologia é apresentada e detalhada na sessão 3. A sessão 4 e suas subsessões versam sobre resultados preliminares gerados para embasar a qualificação deste estudo. Por fim, na sessão 5 são apresentadas as conclusões deste estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta sessão se dedica a apresentar as fundamentações bibliográficas e documentais sobre o assunto analisado, como base da pesquisa, discorrendo sobre: O CI na Administração Pública e suas particularidades, as NBC TSP e aos PCPs, quanto à implantação nas capitais brasileiras.

2.1 CONTROLE INTERNO

Os controles possuem a finalidade de assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, abrangendo o mérito que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa, contando com a vantagem de oferecer alternativas de melhoria na atuação de cada setor da Administração Pública, visando à qualidade, transparência e, sobretudo, à probidade administrativa, (MADRIGAL, 2016).

2.1.1 Importância do Controle Interno

De acordo com o tamanho e complexidade de determinada organização, seus administradores possuem meios diretos para certificarem-se, sobre a conduta externada pelos componentes de seus quadros funcionais, notadamente quanto à aderência aos regulamentos internos. Dessa maneira, os controles que devem integrar o Sistema de Controle Interno (SCI) da instituição, de maneira institucionalizada, são identificados como controles primários, exercidos pelos gestores sobre os fatos e atos praticados no exercício regular da gestão, (GLOCK, 2017).

Neste sentido, a importância do CI na Administração Pública é de verificar a correta, eficiente e moral aplicação dos recursos públicos recebidos pelo gestor público, assegurando a atuação em conformidade com os princípios que lhes são impostos, principalmente na avaliação de resultados no que diz respeito à eficácia, eficiência e

economicidade da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública direta e indireta, bem como dos repasses e termos firmados com entidades de direito privado. Junior (2005) menciona que essa definição inova o conceito tradicional ao adicionar um objetivo que atende especificamente a diversas instâncias da alta administração, representada pela “observação do alinhamento das ações ao direcionamento estratégico”.

De acordo com Glock (2017), a inexistência ou informalidade de controles, de caráter preventivo, necessários para mitigar riscos, podem facilitar o cometimento irregularidades, sendo fundamental a expedição dos atos que institucionalizem as funções da primeira e também da segunda linha de defesa do controle interno e que seja adotado um programa de modernização das normas de gestão.

Portanto, o controle não se restringe apenas às aplicações de recursos, mas também possui enfoque na gestão da coisa pública sob os mais variados aspectos, consubstanciando meios com os quais uma instituição busca minimizar os riscos evitando fraudes internas e erros. Além disso, tem como objetivo principal, realizar ação preventiva contra ações ilícitas, incorretas ou impróprias que possam atender contra princípios da constituição federal (Lins, 2012). Desse modo, no que tange à legalidade e eficiência de seus atos, o CI interligado por mecanismos específicos de comunicação deverá manter vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, operacional e patrimonial da entidade controlada, foco desse estudo.

Castro e outros (2016) mencionam que o CI como instrumento de aprimoramento da gestão pública, se dá através de um conjunto estruturado e eficaz e reassalta:

A obtenção pelo Controle Interno de dados das mais variadas áreas da administração, permite que através desta análise se consiga verificar os motivos da tomada de decisão, podendo a partir daí orientar modelos de prosperidade, sempre se pautando nos, já mencionados, princípios da governança pública, dentre eles: prestação de contas, equidade, transparência, responsabilidade. Aliás, importante lembrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF prevê o planejamento e o controle na gestão como mecanismos gerenciais indispensáveis ao equilíbrio das contas públicas (Castro, et al., 2016 pag.10).

Por sua vez, Fuzinato (2004) faz uma observação quanto ao aumento do nível de abrangência do CI em estudos acadêmicos, ao preconizarem que esses controles constituem um processo, implementado com a finalidade de prover razoável garantia quanto à realização dos objetivos específicos nas categorias:

- Observação do alinhamento das ações ao direcionamento estratégico;
- Concessão de efetividade e eficiência às operações;
- Obtenção de confiabilidade no processo de comunicação, especialmente por meio das demonstrações contábeis;e,
- Garantir a conformidade com as leis e os regulamentos.

Desta forma, o CI desempenha papel relevante na administração, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores. Fontanelle (2016) menciona que a gerência operacional é responsável por manter controles internos eficazes, capazes de conduzir procedimentos de riscos e controle diariamente, identificando, avaliando, controlando e mitigando os riscos. Além disso, informa que deve haver controles de gestão e de supervisão adequados em prática, para garantir a conformidade e para enfatizar colapsos de controle, processos inadequados e eventos inesperados

De acordo com Souza e Oliveira (2017), os atos que são praticados pelos gestores públicos precisam ser controlados para garantir o cumprimento de forma fidedigna dos ordenamentos legais e dos princípios constitucionais da administração pública, conforme Figura 1.



Figura 1- Atos Praticados pelos Gestores Públicos
Fonte: Elaborado pela Autora

Sobre o aspecto legal, embora a Constituição Federal (CF)/88 não defina diretamente o que é CI, esta definição aparece de forma indireta no artigo 31, quando menciona tratar-se de um órgão responsável pela fiscalização do Município, e no artigo 70, quando especifica as áreas e o âmbito de sua atuação fiscalizatória, qual seja: “contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração direta e

indireta, quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas”, (CASTRO et al. , 2016).

Além disso, conforme a CF/88, o CI avalia o cumprimento do orçamento; comprova a legalidade dos atos administrativos; e apoia o controle externo. Cavalheiro e Flores (2007), reiteram a informação, mencionando que se trata do desempenho pelos Poderes Executivo e Legislativo, nos os artigos nº 31, 70, 71 e 74 da Constituição Federativa do Brasil, onde se entende por interno, todo aquele controle exercido sobre os atos administrativos de todos servidores, sendo orientado para realizar a autoavaliação da administração, abranger eficiência e contributividade, eficácia e adoção e conformidade.

De acordo com Glock (2008), há o estabelecimento de normas internas que disciplinam as responsabilidades para realização das tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações contábeis e administrativas; dessa maneira, alia-se ao objetivo principal das IPSAS, quanto à salvaguardar os bens e recursos públicos.

Deste modo, as Prefeituras das Capitais do Brasil devem ter o CI implantado, assim como as Câmaras e Assembleias Legislativas, Estados, União, Autarquias, Ministério Público ou o Poder Judiciário que deverão assim ter um sistema de CI próprio, indicando o gerenciamento do patrimônio público, exigindo uma eficiente Controladoria Geral implantada para “boa administração”, objetivo de todo gestor público. Assim, o caput do art. 59 da Lei Complementar 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) também confirma a necessidade de existência do CI em cada Poder.

No contexto das capitais, CI é exercido por meio da ligação entre a estrutura organizacional e os instrumentos de controle estabelecidos pela gestão, sendo fundamental ao fortalecimento da gestão e segurança do gestor, tratando-se de uma ferramenta eficaz de governança e de colaboração. Nesse contexto, Quinello (2007) aponta sobre exigências de controle da direção superior e o comportamento dos seus membros, de forma que seja assegurada confiabilidade, ao criar novos hábitos que satisfaçam as normas e as condutas nas empresas, passando a serem encaradas como estratégia corporativa.

Deste modo, Araújo e Souto (2016) corroboram com a afirmação, quando ressaltam que uma ineficácia na gestão pode ser ocasionada pela falta de CI por causar distorções relevantes nas demonstrações financeiras. Glock (2017) menciona que pelo fortalecimento dos controles, através de processos de trabalho agrupados por sistemas administrativos, são definidos padrões e metodologia para a identificação e especificação

dos procedimentos de controle em manuais de rotinas e/ou em instruções normativas do SCI.

Neste sentido, Junior (2009) aponta que a importância dos CIs como instrumento de gerenciamento, são necessários por dois fatores - o acesso, pela alta administração, as informações relevantes e o papel das entidades e dos mecanismos para assegurar tal acesso:

- O primeiro ponto demanda a verificação dos efeitos do sistema de controles internos (SCI) no nível de governança e está centrada no processo de prestação de contas (*accountability*) e na obtenção de um bom nível de transparência.
- O segundo ponto contempla a emergência de outros mecanismos voltados para o aperfeiçoamento do fluxo de informações vertical para as entidades de controle, a fim de suprir o hiato informacional da alta administração.

Desse modo, a fim de eliminar o que o autor menciona como “elo faltante”, pode ser resolvido com o aperfeiçoamento do SCIs. A exemplo das demonstrações consolidadas financeiras são consideradas como técnicas de contabilidade importantes para as reformas da CASP (Broadbent and Guthrie, 2008). Portanto, com o CI em pleno funcionamento, prefeitos e secretários municipais poderão ficar mais seguros em relação ao atendimento à legislação atual, podendo, inclusive, evitar que respondam a processos nos tribunais de contas, a cassação do mandato, a devolução de recursos públicos e até mesmo possíveis prisões (SOUZA, 2006).

Nesse contexto, o CI sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade com a mesma Norma exercida em todos os níveis da entidade do setor público de acordo com a Figura 2:

Compreensão da Norma					
Preservação do patrimônio público		Controle da execução das ações que integram os programas		Observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.	
Finalidade					
Salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais	Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;	Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada	Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas	Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade	Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Figura 2- Atribuições do Controle Interno
Fonte: Elaborado pela Autora

Desta maneira, devidamente inserida na estrutura organizacional do Município por força de lei local, tem poder de fiscalizar os atos de quaisquer agentes responsáveis por bens ou dinheiro público. Portanto, priorizando a fiscalização de atos dos órgãos da administração direta e indireta do ente federado, uma das funções primordiais é do órgão de controle, a fim de dar cumprimento às metas e funções definidas na lei que a criou, (BOTELHO, 2014).

Some-se a isso, há no contexto nacional das normas que regem o CI e a discussão sobre o uso do termo CASP, sobre o exercício da cidadania, incentivar o controle praticado diretamente pela sociedade, onde outra atribuição importante do CI é a de coordenar a transição e como as informações passadas à equipe do gestor estejam de acordo com a realidade. Botelho (2014) aponta a importância da legislação municipal impor uma série de pré-requisitos para o controle, a fim de que seja garantida a imparcialidade, impessoalidade e tecnicidade do trabalho.

Segundo Suzart e outros (2011), ainda que tenham surgido instituições denominadas de “Controladoria Geral” não significa dizer que há um modelo ou um conceito padronizado de Controladoria no setor público brasileiro, criadas com o objetivo de auxiliar na gestão dos recursos públicos, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores do erário e a sociedade. Esse órgão integrante da Administração Direta do Poder Executivo, tem autonomia funcional, com a finalidade de auxiliar o Prefeito na defesa do patrimônio público, no CI, na prevenção e combate à corrupção, no incremento da transparência da gestão e na

racionalidade dos gastos públicos, CGM – REC (2018).

De acordo com Chan (2006), a contabilidade do governo pode contribuir para o desenvolvimento socioeconômico, fornecendo informações aos gestores públicos e que como suporte à função, a contabilidade não tem valores próprios e não decide a alocação de recursos. Uma vez que decisões são tomadas, o sistema contábil tem a função crítica de seguir o dinheiro, através da contabilidade e suas funções afins - incluindo o desenho do sistema de informação, e CI, assegurando que os recursos sejam utilizados para seus fins pretendidos e que se o propósito o desenvolvimento socioeconômico, a contabilidade pode ajudar a atingir este objetivo, assegurando o cumprimento legal e contratual, facilitando gestão e promoção da transparência e prestação de contas.

2.1.2 Sistema de Controle Interno

Sobre o SCI, observa-se que a eficiência do CI depende de uma estruturação, alicerçada que atenda às atribuições de correção e fiscalização, mesmo não existindo um sistema padrão único para utilização em qualquer capital, visto que cada ente possui características próprias. Após a edição da Constituição Federal vigente, a LRF 101/2000 deu sustentação ao SCI, ao gerar a obrigatoriedade da assinatura do responsável pelo órgão de controle no relatório de gestão fiscal do ente controlado, vinculando-o assim, ao cumprimento de todas as normas relativas às finanças públicas (reponsabilidade solidária).

Para Castro e outros (2016), trata-se de fundamental fortalecimento da gestão e segurança do gestor. Nesse sentido, infere que o controle não é um mero instrumento de verificação do gestor e de suas práticas (boas ou más), mas sim e principalmente, uma ferramenta eficaz de governança e de colaboração ao gestor. Em seu estudo, para implantação do SCI, se faz necessária a elaboração de um planejamento estratégico (ANEXO A), que permita definir e orientar o passo a passo da funcionalidade do CI no âmbito de cada Poder, para definição dos objetivos, envolvendo a seleção de programas de ação e para sua execução, levando em conta as condições internas e externas do ente e a sua coerência e evolução esperada. A Figura 3 demonstra as 4 etapas de forma resumida:

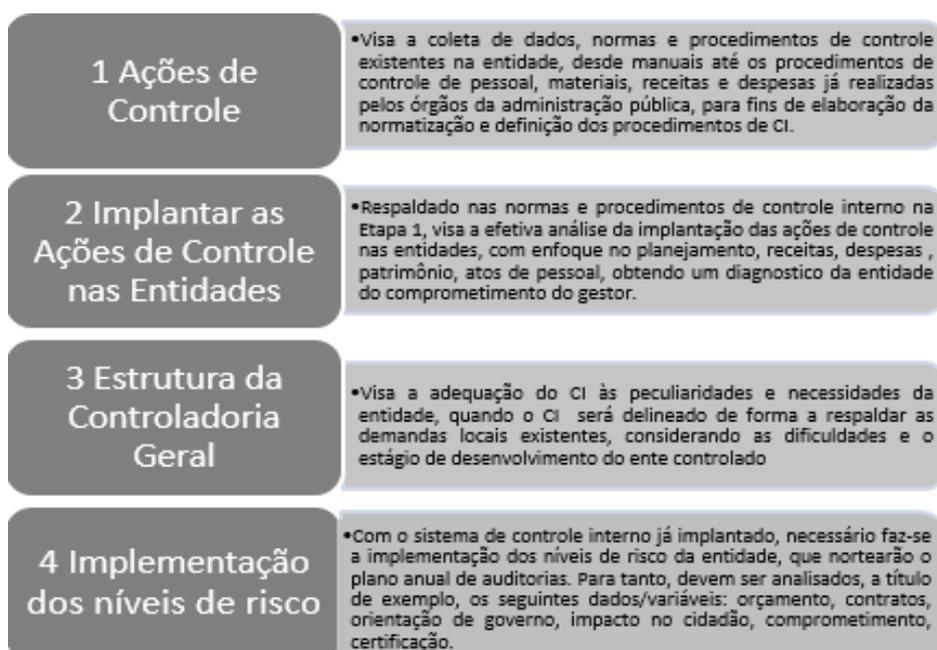


Figura 3- Planejamento Estratégico da Controladoria

Fonte: Elaborado pela Autora

Desta maneira, após a implantação do SCI, de forma sinérgica, é necessário analisar entre outros, os dados e variáveis que compõem orçamento, patrimônio, contratos, orientação de governo, impacto no cidadão, comprometimento, certificação.

2.1.3 Leis que Instituem o Controle Interno nas Capitais Brasileiras

No âmbito do Poder Executivo Municipal, a consecução dos objetivos e metas governamentais, deverá atuar de forma integrada com os demais órgãos e entidades da Administração Municipal, com base nos pressupostos e competências previstas na Lei Complementar de cada capital brasileira e demais dispositivos legais pertinentes, (PEREIRA et al., 2019).

No entanto, de acordo com as necessidades de controle, há um mínimo a ser observado para assegurar seu regular funcionamento. Assim, as Leis de Controle Interno das Capitais (LICIC) de iniciativa do Poder Executivo, auxiliam no desempenho das atribuições constitucionais e legais, com a finalidade de estabelecer a padronização e esclarecer dúvidas sobre procedimentos atinentes a sua função, emitir instruções normativas de observância obrigatória nas capitais de forma integrada.

Neste sentido, onze características comuns entre as leis específicas, que norteiam as LICICs, foram divididas em duas categorias – Perfil do Controle e Aspectos do Controle Patrimonial, apresentadas no Quadro 1:

Quadro 1- Aspectos das Leis que Instituem a Controladoria nas Capitais Brasileiras

Aspectos do Controle Patrimonial	Perfil do Controle
1 Estabelece critérios de controle patrimonial	7 Determina a existência de um órgão de controladoria
2 Estabelece critérios para dar baixa no patrimônio	8 Menciona a adoção do regime de competência para a avaliação patrimonial
3 Indica critérios específicos para a incorporação do patrimônio	9 Exige que o <i>controller</i> seja um profissional com formação em Ciências Contábeis
4 Menciona critérios de transferência física do patrimônio	10 Exige que o <i>controller</i> seja um funcionário público concursado
5 Indica o tratamento que deve ser adotado para estoques em almoxarifado	11 Exige que o <i>controller</i> tenha um nível de pós-graduação
6 Requer a elaboração de relatórios periódicos	

Fonte: Pereira e outros (2019)

Somando-se aos aspectos verificados nas leis específicas, Oliveira e outros (2009) mencionam que o controle contábil permite aos gestores uma avaliação da exatidão e da regularidade das contas, possibilitando melhores práticas administrativas através das informações produzidas que resultam na efetividade do serviço prestado à sociedade, permitindo o alcance do objetivo organizacional dos municípios, corroborando com os onze objetivos do Sistema de Controle Contábil (MONTEIRO, 2015).

- Proteção de ativos;
- Obtenção de informações apropriadas;
- Apoio à eficiência operacional;
- Potencialização do êxito do processo decisório;
- Indução do comportamento focado no resultado;
- Garantia do respeito a normas e regulamentos da entidade (comportamento ético);
- Comprovação da veracidade de informações contábeis e financeiras e operacionais;
- Exercício do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres dos órgãos públicos;
- Apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional;
- Apoio e controle da responsabilidade na gestão fiscal, conforme a Lei de

Responsabilidade Fiscal (LRF);

- Zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas.

Desta forma, sobre o viés de toda evolução para convergência às normas no setor público, o CI deve estar em consonância com às orientações no âmbito dos PCPs e a adoção das IPSAS, mediante enfoque dos controles de adequação aos controles internos patrimoniais. Soma-se a isso, os princípios inerentes à atividade de controle, a obrigatoriedade legal da implantação do controle e os fundamentos desta implantação, são de fundamental importância para o entendimento da necessidade e adoção imediata nas capitais de acordo com um SCI adequado.

2.1.4 Princípios inerentes às atividades de Controle

Sobre os Princípios inerentes às atividades de controle, é possível verificar que a obrigatoriedade legal da implantação do controle e os fundamentos desta implantação, são de fundamental importância para o entendimento da necessidade e adoção imediata em todos os poderes e esferas de governo de um SCI adequado.

De maneira geral, para dar suporte e orientação sobre os atos e fatos que se aplicam à gestão pública, as Leis de CI indicam que a Controladoria Geral do Município (CGM), órgão central e responsável pela gestão do SCI, auxilia como Sistema Anticorrupção e Sistema de Correição. Castro e outros (2016) apontam que uma eficaz ferramenta no combate ao erro e à fraude, se pautado em um sistema de informação e avaliação que o torne capaz de inibir as irregularidades e atingir os objetivos de resguardar os bens públicos, avaliam a ação governamental no que diz respeito ao cumprimento de metas e execução dos orçamentos, possuindo entre as atribuições verificar a legitimidade dos atos de gestão. O Quadro 2 apresenta os princípios do CI aplicados aos PCPs:

Quadro 2 – Princípios do Controle Interno Aplicados aos PCPs

Princípio das relações intersetoriais (Segregação de Funções)	Princípio da relação custo/benefício
Nenhum servidor ou seção administrativa deve controlar todos os passos de uma mesma transação ou fato.	Análise do caso concreto a fim de ponderar o custo e o benefício auferido pelo ato administrativo executado
Princípio da qualificação adequada	Princípio da aderência a diretrizes e normas

A atividade de controle é ampla, necessitando de mão de obra qualificada para atender aos procedimentos que engloba as várias áreas e demandas da Administração Pública.

Atuar pautado em uma análise de legalidade substancial para permitir, no caso concreto, a realização ótima do fim proposto pela norma, buscando retirar sempre a solução técnico-jurídica que melhor represente o interesse público envolvido.

Fonte: Elaborado pela Autora

Mesmo reconhecendo a importância da adoção por parte dos servidores, e do prévio conhecimento básico do tema, não há auxílio ou estímulo para capacitação por parte do Município para efetiva implantação das normas (Melo et al. , 2014). No Quadro 1, com a visão detalhada de cada princípio que norteia o CI, observa-se com mais clareza que as funções administrativas devem ser segregadas de forma que as tarefas possam ser conferidas, somando-se à definição do responsável por área de conhecimento de cada uma delas, com equipe técnica multidisciplinar para realização de uma fiscalização efetiva, aferindo a regularidade de seus procedimentos.

Para proteção desses preceitos, Santos (2015) menciona a necessidade da existência de um sistema de controle eficaz que fiscalize os atos dos administradores públicos, visando à garantia das boas práticas de governança pública e à transparência da gestão, pois o controle é uma atividade inerente a qualquer tipo de instituição ou organização, num sistema representativo de governo. Diante disso, segundo Castro et al. (2016), quando não houver possibilidade desta estruturação mais ampla, é preciso um contador experiente sobre a CASP para que seja possível um processo fiscalizatório sobre a execução das leis de planejamento público.

Neste contexto, constata-se que o CI colabora para a existência de uma gestão pública transparente e responsável, exercendo fiscalização preventiva, concomitante e posterior dos atos administrativos. Para tanto, necessário se faz a implantação de sistemas de controles interno funcionais, com estruturas bem definidas e autônomas.

2.2 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

Esta sessão descreve conceitos, normas e processos que se alinham ao CI, a fim de corroborar com a importância de sua participação na adoção dos PCPs. De acordo com Bezerra Filho (2016), o Brasil está em um momento de renovação estrutural efetiva de atualização indispensável na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

2.2.2 Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)

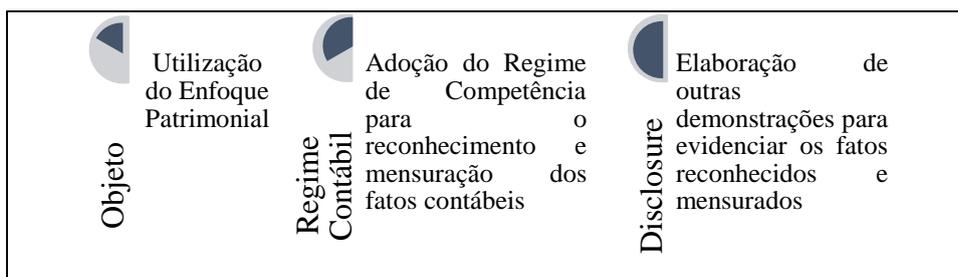
A CASP é um dos instrumentos de controle e acompanhamento das atividades e das políticas públicas na sua correta aplicação, norteando os gestores públicos de forma ética a prestar contas de suas obrigações. A exemplo de condução correta das ações gerenciais, Moraes e outros (2018) mencionam que as demonstrações contábeis devem representar uma visão justa e adequada da movimentação e aplicação de recursos públicos, bem como dos resultados alcançados, aliados às boas práticas da governança pública.

No Título IX da Lei nº 4320/64 (BRASIL, 1964), os dispositivos que regem legalmente a contabilidade pública brasileira, aborda os seguintes trechos:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. [...] 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. (BRASIL, 1964).

No entanto, devido ao maior destaque aos aspectos orçamentários, é possível identificar ao longo da referida lei, que houveram prejuízos aos registros patrimoniais, e conseqüentemente, o estudo da CASP se limitou à contabilidade orçamentária dando destaque ao fluxo de caixa e às necessidades de financiamento. Silva (2009) aponta que tal ênfase fez com que os sistemas contábeis limitassem os registros patrimoniais aos fatos originários da execução orçamentária. De acordo com Menezes e Peter (2012), as principais alterações na CASP para gerenciamento dos profissionais contábeis no setor público, conforme No Quadro 3.

Quadro 3 Principais Alterações na CASP – Relação Direta com Contadores e Gestores



Fonte: Elaborado pela Autora

Após as mudanças efetivadas nas informações contábeis exigidas pela globalização de mercados, foram necessárias transformações da contabilidade para uma linguagem a ser utilizada como uma estrutura contábil universal que vem associada à busca da *accountability* e da transparência

2.2.2.1 Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)

Consequentemente, com a edição das NBC TSP pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Santos e Castro (2015), mencionam que o desencadeamento das mudanças, requer dos profissionais contábeis uma nova postura para atender os novos padrões estabelecidos. Além disso, a observância obrigatória para as entidades do setor público deve se dar, a fim de garantir o controle e o acompanhamento dos recursos públicos, a transparência nas informações produzidas.

Outrossim, a NBC TSP surge, entre outros, para retomar a essência contábil nos registros públicos, além de proporcionar uma gestão mais efetiva de salvaguardar o patrimônio das entidades governamentais, modificar a prática contábil e possibilitar que a transparência forneça informações mais relevantes e úteis tanto para os usuários preocupados com a situação patrimonial e financeira do ente público quanto para os próprios gestores na responsabilidade de prestar contas da administração dos recursos públicos (BOZIO, 2015).

Mesmo com diferenças no âmbito linguístico, social, político, cultural e econômico, houve no Brasil a adoção da contabilidade no setor público, através do processo de convergência das NBC TSP às IPSAS, a qual sua aplicabilidade obrigatória foi prorrogada por legislações, até dezembro de 2024. Este processo de modernização da contabilidade e dos seus demonstrativos contábeis, segundo a STN (2014), visa retratar com qualidade os fenômenos orçamentários, financeiros que podem ser verificados mediante caracterização histórica de sua evolução juntamente com o desenvolvimento das finanças públicas, e patrimoniais, culminando com o processo de adoção às IPSAS.

Desta maneira, Fragoso (2010) menciona que a convergência visa harmonizar e não padronizar os procedimentos contábeis, considerando-se sua complexidade, para que países com culturas diferentes, costumes diferentes e processos econômicos diferentes, requerem um tempo de adaptação.

2.2.3 Convergência aos Padrões Internacionais de Contabilidade (IPSAS)

Nesse contexto, a simetria informacional passa a ter maior importância com o processo de convergência às IPSAS, iniciado em 2008 (Portaria 184 da STN). Para Salaroli e outros. (2015), a convergência internacional da Contabilidade na área pública aproximou-se da contabilidade financeira empresarial, proporcionando uma aproximação ente à contabilidade Pública e Empresarial.

As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia; A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país; A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização (SALAROLI E OUTROS, 2015)

Este processo, estabelece foco principal na utilização da informação patrimonial para aprimoramento da gestão dos recursos públicos (Souza e Oliveira, 2017). Assim, os principais avanços sobre CASP, se concretizaram a partir da edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), como mostra o Ciclo de implantação das IPSAS na Figura 4:

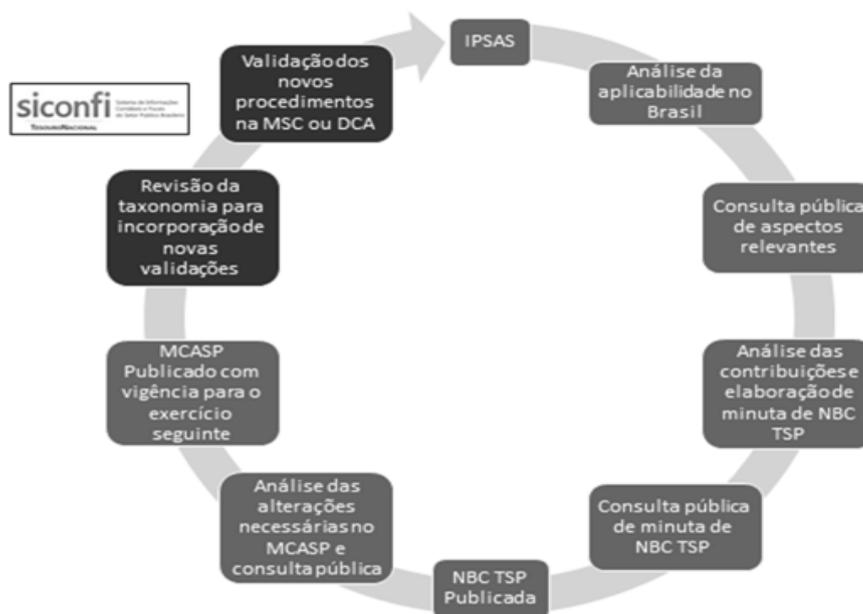


Figura 4- Ciclo de Implantação das IPSAS
 Fonte: Subsecretaria de Contabilidade Pública

De acordo com Laughlin (2008), depois de ocorrida a emissão de mais de 20 IPSASs, a *International Accounting Standards Board* (IPSASB) lançou o estabelecimento de “Padronização do Setor Público para Uso Geral Relatórios Financeiros”, cujo projeto foi publicado no início do ano de 2009. Neste sentido, o processo de adoção às normas internacionais iniciou no Brasil em 2007, com a Nova Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 11.638/2007, e por meio da Resolução nº 1.103 do CFC, foi criado o Comitê Gestor responsável por identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis (CFC,2007).

Para Alves e Antunes (2010), as informações contábeis passaram a ser vistas como uma ferramenta útil de comunicação internacional, aumentando a relevância entre os usuários das informações, em decorrência das complexas transações comerciais e negócios e a significativa movimentação de fundos monetários voláteis de investidores mundiais. Estes fatores culminam à necessidade de adoção das normas contábeis a nível mundial, ensejando a criação da *International Accounting Standards Committee* (IASC), que 2001 passou a ser chamada de *Internacional Accounting Standards Board* (IASB), responsáveis por editar as *International Accounting Standards* (IAS), normas compatíveis, comparáveis e aplicáveis no mundo inteiro.

Nesse contexto, Brusca e outros (2013) apontam que, embora haja uma crescente consciência da evolução da harmonização das normas de contabilidade do setor

empresarial, *International Financial Reporting Standards* (IFRS), a literatura acerca de aprovação à convergência às IPSAS é menos desenvolvida e, muitas vezes discutida a partir da perspectiva dos processos de definição padrão anglo-saxões, os quais foram os pioneiros essenciais das reformas de contabilidade do governo, tendo suas origens na década de 1980 sendo associado ao movimento da Nova Gestão Pública (NGP).

Neste sentido, o processo de convergência visa modernizar os procedimentos contábeis, possibilitando a geração de informações úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social. De acordo com Santos (2015) a convergência auxilia a LRF quanto à gestão fiscal, e mediante extensão continental do Brasil e o desenvolvimento de inúmeras atividades governamentais, além do “desenvolvimento social”, o qual aborda um maior grau de “transparência” na gestão pública, visando aproximarem-se às “boas” práticas de gestão e contabilidade públicas mundiais.

Portanto, no setor público, o processo de convergência das NBC TSP teve início em 2008, dispondo sobre diretrizes a serem observadas no setor público, com a publicação, pelo Ministério da Fazenda, da Portaria nº 184/2008, que versa sobre procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis para adesão às IPSAS, buscando a convergência aos padrões internacionais até o exercício de 2014, (MF, 2008).

Nesse contexto, a STN, órgão responsável pela convergência internacional da CASP, edita normas que orientam a adoção dos PCPs, seguindo a tendência mundial de aperfeiçoamento da contabilidade, bem como realiza a edição anual do MCASP, com base nas IPSAS e nas normas do CFC, respeitando a legislação vigente.

De acordo com Santos e Castro (2015), o objetivo da MCASP é a padronização dos procedimentos contábeis colaborando com o processo de elaboração e execução do orçamento e dos registros patrimoniais, econômicos e financeiros, gerando informação útil para os usuários da informação contábil através de demonstrativos adequados aos padrões internacionais. A padronização é destacada pelo PIPCP, que estabelece CI para cada PCP.

2.2.3.1 Regime de Competência

Sequencialmente ao processo de convergência aos padrões, alguns países decidiram pela subordinação da contabilidade ao Regime de Competência, com a adoção concomitante ao Orçamento nas mesmas bases, para certificar uma simetria

informativa entre as peças de gestão e ter uma melhor comparabilidade. Segundo Herbest (2010), a revisão bibliográfica mostra os vários motivos que estão levando o setor público a pensar sobre a mudança da contabilidade do regime de caixa para o regime de competência.

De acordo com Prieto e Martins (2015, p.9), “as IPSASs baseadas no regime de caixa estimulam uma entidade a evidenciar voluntariamente informações baseadas no regime de competência, ainda que suas demonstrações contábeis principais sejam preparadas de acordo com o regime de caixa e que uma entidade no processo de transição do regime de caixa para o regime de competência pode querer incluir evidenciações específicas, baseadas no regime de competência durante esse processo”.

Neste sentido, os governos estaduais e municipais demonstrarão a sua eficiência na gestão dos recursos públicos e evolução patrimonial, através da aplicação do regime de competência ao registrar suas despesas e receitas que incorreram no período, permitindo a comparação das demonstrações contábeis entre os entes públicos nacionais e internacionais, Sothe e Dill (2015). Para os autores, evidenciar a evolução patrimonial só é possível quando *accruals*, eventos contábeis que afetam o patrimônio e não impactam o orçamento forem registrados dentro do que estabelece o regime de competência.

Sobre o momento de convergência ao "padrão internacional de CASP", é recomendada a adoção integral do regime de competência no setor público, tanto para a contabilidade quanto para o orçamento, IFAC (2010). Desse modo, as normas internacionais de contabilidade impactam pela adoção do princípio da competência nos seus lançamentos contábeis em substituição ao regime de caixa.

Neste contexto, Blondal (2003) menciona que, as legislaturas mostravam neste exercício, resistência à adoção do orçamento de competência, dada à complexidade dos *accruals*. Porém, aponta o desenvolvimento do projeto para implantação em 1996, onde as IPSAS previam estabelecer padrões, revisando e fazendo as alterações necessárias, que tem se buscado aplicar ao setor público ao longo desses anos.

Portanto, ao adotar o regime de competência, diretrizes foram reconhecidas para reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação dos atos e fatos contábeis, de forma alinhada às IFRSs, mantendo, sempre que possível, o mesmo tratamento contábil, porém adaptando-as ao setor público, IFAC (2010).

O estudo de Andrade e Carvalho (2013), apresenta os resultados da implantação do regime contábil de competência no setor público internacional de acordo com o Quadro 4:

Quadro 4 – Adoção Internacional do Regime de Competência

PAÍS	ANO DA IMPLANTAÇÃO CONCLUSÃO	ANO DA PESQUISA QUE APONTOU OS RESULTADO	ANO DA PESQUISA QUE APONTOU OS RESULTADOS
Nova Zelândia	Final da década de 1980	Foi benéfica para a tomada de decisão, mas há fatores externos, como os econômicos e os políticos, que influenciam no processo	2001
Austrália		Foi favorável para o controle patrimonial, entretanto, quanto à utilização do modelo do setor privado, foi irrelevante para a tomada de decisão.	2009
Holanda	1982	A implantação foi bem-sucedida, contribuindo para a tomada de decisão	2008
Suécia	1986	Informações geradas pelo regime de competência são poucas utilizadas	2006
Estados Unidos	Início da década de 1990	Accountability é o foco principal. Utiliza indicadores financeiros mensurados pelo regime de competência como ponto de partida para elaboração de relatórios, mas são necessárias informações complementares	
Reino Unido	1991	Teve impacto limitado, apesar de proporcionar informações mais detalhadas sobre os ativos e passivos	2009
Grécia	1996	Em 2005, 64% dos municípios gregos estavam adotando o regime de competência, mas ainda com muitos problemas	2007
Romenia	2000	Contribuição informacional quanto às receitas e os custos e possibilitou acompanhar a evolução dos ativos e passivos.	2011

Fonte: Andrade e Carvalho (2013).

De acordo com Sasso (2017), os resultados apresentados na pesquisa dos autores sugerem que a adoção do regime contábil de competência necessita de estudos e adaptações de acordo com a cultura e o regime legal de cada país, todavia não existe um formato geral para ser implantado.

Desse modo, reformas implementadas em matéria de inovações de contabilidade do governo, sobre sistemas de contabilidade de exercício, que se afastam de uma contabilidade de caixa, é considerada uma das linhas mais significativas de reformas recentes de contabilidade governamental (GROSSI, 2011).

2.2.4 Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)

No sistema de contabilidade governamental há conexão com um formato mais burocrático dos princípios de contabilidade e suas normas, existindo uma grande ruptura para utilização do conjunto completo das demonstrações contábeis, uma vez que o orçamento tem sido, tradicionalmente, o único elemento a ser utilizado e influenciado (GROSSI, 2011).

Neste contexto, destacam-se ainda os dispositivos legais que norteiam os PCPs na administração pública que de acordo com Cruvinel e outros (2011), embora a própria lei 4.320 de 1964 houvesse estabelecido a apresentação de informações patrimoniais, no ano 2000 foi criado o Comitê do Setor Público pela *International Federation of Accountants* (IFAC), onde deu-se ao início à emissão das primeiras IPSAS voltadas para contabilidade governamental, e a STN coloca em pauta a adoção de práticas que levem à gestão patrimonial.

De acordo com Macêdo (2010), não será uma simples mudança legal que determinará uma nova metodologia a se seguir, pelo contrário, é uma mudança que tem raízes culturais, enumerando as raízes, e a estrutura legal do país. Dessa maneira, nos países onde se aplica o padrão IFAC predomina a estrutura *common law* (visão não legalista ou direito consuetudinário) e não o *code law* (visão legalista ou direito romano, onde o sistema legal é codificado e apresentam um maior grau de detalhamento das normas), e que este fato é considerado como uma das barreiras para implantação desse padrão, visto que restringe a flexibilidade para as práticas contábeis.

Entretanto, há benefícios para os entes da federação, que de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2014), entre eles estão o repositório único, que já processa os dados recebidos adequando-os aos relatórios e formatos exigidos pela legislação, a centralização da informação para atender a diferentes demandas (transparência, consolidação e controle) e a automatização da coleta por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle (Siafic) do ente.

Além da obrigatoriedade de escrituração contábil, que deve ser dada ao SICONFI, o PIPCP enseja maior atenção para os procedimentos de CI patrimonial e rotinas diárias que devem ser estabelecidas, sendo esse o problema central a ser estudado nesta pesquisa.

Figura 5:

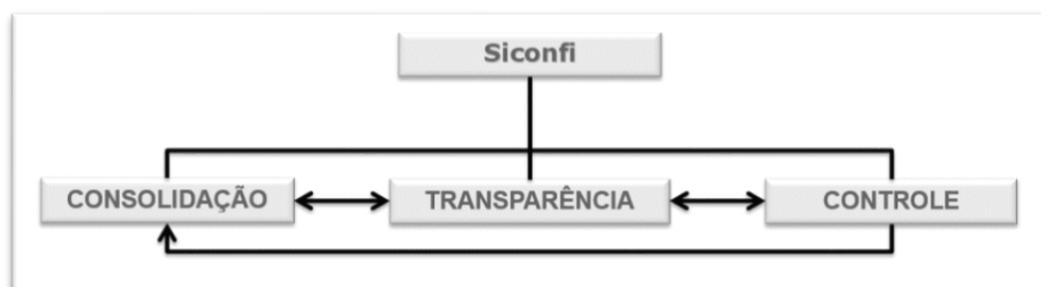


Figura 5- Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI)

Fonte: STN (2014)

Portanto, através das regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas, a Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, dispoindo sobre regras de mesma base conceitual, estabelecida pelas NBC TSP.

Neste sentido, promoverá a gestão da implantação, dos procedimentos contábeis das entidades do setor público, observadas as NBC TSP emitidas pelo CFC, por meio de normativos e orientações técnicas, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos pela legislação vigente, conceituando e estabelecendo o escopo dos PCPs sob o ponto de vista das regras gerais de consolidação das contas públicas.

Nesse contexto, deu-se o início ao PIPCP, anexo da Portaria 548 de 2015, o qual indica os prazos dos 19 procedimentos iniciais. Quanto à sua elaboração, a minuta da Consulta Pública (encerrada em 30 de junho de 2015) recebeu amplas contribuições dos mais diversos participantes: Tribunais de Contas, Controladorias, Secretarias de Fazenda de Estados e Municípios.

Deste modo, os principais ajustes realizados referem-se à adequação do texto, desatacando-se a urgente necessidade de transparência, responsabilização e eficiência da gestão dos recursos públicos, com mais transparência e *accountability*, permitindo auxílio ao processo decisório (SILVA, 2016).

Neste sentido, dos PCPs previstos, dez foram selecionados para este estudo, de acordo com os controles internos necessários para a adoção dos PCPs até o ano de 2020, sendo eles 3,4,5,6,7,10,11,12,13 e 17. O Quadro 5 relaciona os PCPs e as ações de CI necessárias para sua adoção.

Quadro 5 – Os 10 Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Ações necessárias para adoção até 2020

PCP	PCP	Ações Necessárias/Controles Internos
(de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)		
3	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	REGISTRO INTEGRAL E TEMPESTIVO DO PATRIMÔNIO - Integração entre o sistema de arrecadação e o sistema contábil, de forma que, quando da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal relativa ao imposto (ou fato gerador da multa relativa ao imposto ou da contribuição) o registro seja efetuado simultaneamente a implantação de Nota Fiscal eletrônica; REPARTIÇÃO DAS RECEITAS - sistemas de informação utilizados pelos entes recebedores sejam integrados com os dos entes transferidores
4	Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Manter relação com os registros do crédito tributário e não-tributário por competência.
5	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	REGISTRO TEMPESTIVO DE PROVISÕES (entidades do setor público) - Integração entre os sistemas de informação responsáveis pelos registros de atos e fatos que possam ter reflexos na contabilidade, ou pelo menos haja suporte documental como amparo ao registro contábil.
6	Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	Registrados em contas de controle de atos potenciais e detalhados em Notas Explicativas. Quando da confirmação da condição, são materializados nos ativos e passivos patrimoniais e executados nas contas de controle.
7	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	Devem ser destacadas em notas explicativas a política contábil de depreciação e exaustão, de reavaliação e de ajuste ao valor recuperável. Quando houver existência de políticas contábeis distintas para os bens legado do imobilizado; evidenciar em notas explicativas. Segregar funções dos responsáveis pelo registro contábil da informação e do controle e gestão

		patrimonial e a conciliação patrimonial, entre o sistema de patrimônio e o sistema contábil, deve ser realizada periodicamente (recomenda-se, pelo menos, uma vez ao mês).
10	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Integração entre os sistemas de informação responsáveis pelos registros dos fenômenos que possam ter reflexos no passivo da entidade, ou pelo menos que o registro contábil tenha suporte documental. Deste modo, integrações com sistemas de contas a pagar e a receber, de controle de pessoal (férias, 13º salário, etc.), dos regimes de previdência, de controle de passivos decorrentes das dívidas, e de parcerias público-privadas, dentre outros, são determinantes para o registro tempestivo dos passivos patrimoniais.
11	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13o salário, férias, etc.).	
12	Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	
13	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	
17	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Integração entre os sistemas contábeis das estatais e do sistema contábil do Poder Público controlador, ou, pelo menos, haja uma sistemática de troca de informações tempestivas entre a entidade do setor público e a empresa controlada, de forma a refletir nos registros, quaisquer alterações no patrimônio desta última.

Fonte: Elaborado pela Autora – Adaptado PIPCP, STN (2015)

2.2.4.1 Transparência e *Disclosure* das Informações

A transparência na evidenciação dos atos e das contas da gestão pública é uma questão que encerra relevância social e que ganhou maior notoriedade no Brasil a partir da edição da Lei Complementar no 101/2000. De acordo com Ribeiro e Zucolotto (2013), a transparência é considerada como um aspecto central da democracia moderna e da

reforma do Estado, onde a interação entre a dimensão política e econômica da transparência fiscal pode ser vista como uma maneira de unir as duas variáveis a fim de produzir um único arcabouço explicativo.

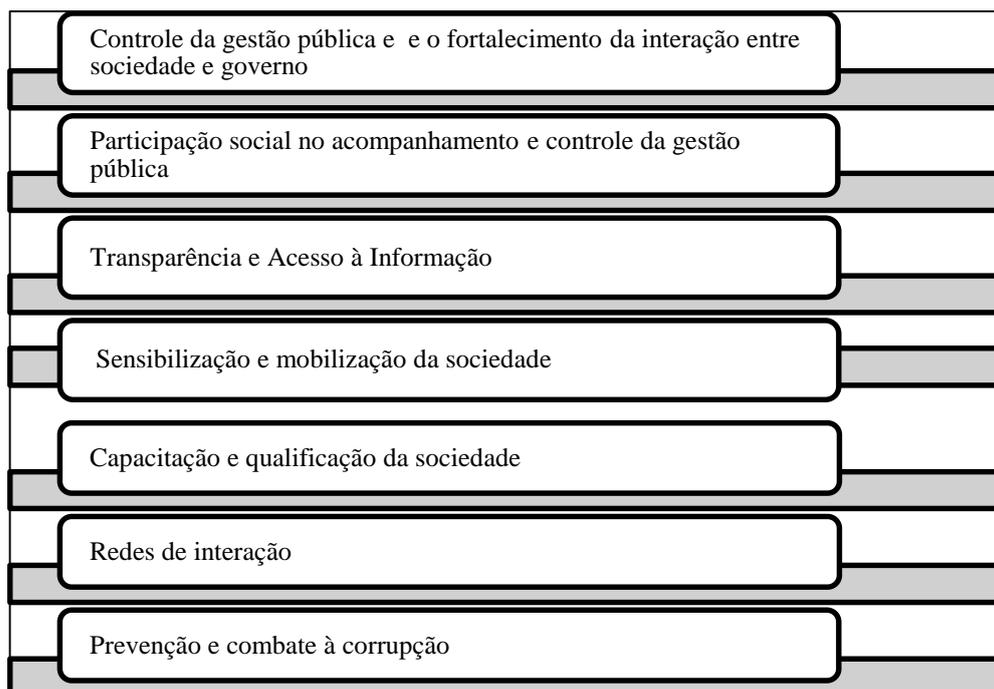
Portanto, para uma gestão transparente, as características base são o acesso às informações compreensíveis para todo cidadão e a abertura para sua participação no governo (controle social), onde a segunda característica é um direito garantido legalmente no território nacional. Além disso, a transparência é um dos princípios da governança pública e iniciativa de aperfeiçoamento dos mecanismos de acesso às informações acerca da gestão são consideradas boas práticas de governança, (CRUZ e outros, 2012).

Neste sentido, para Santos (2005), a transparência é um pressuposto para a gestão democrática, dependendo fundamentalmente do grau e da forma como se dá o acesso dos agentes econômicos, da sociedade organizada e do próprio cidadão à informação que sustenta os processos decisórios e garante o exercício dos direitos dos cidadãos. À luz do contexto político e econômico mundial, há um afunilamento para geração de informações seguras e confiáveis que satisfazem seus diversos usuários, tanto internos quanto os externos.

Dessa maneira, na Administração Pública, o acesso e a transparência (*disclosure*) das informações são indispensáveis para que a sociedade em geral participe da definição, condução e/ou supervisão das políticas públicas (Oliveira e outros, 2008). De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU,2006), há necessidade da integração de controles na área governamental e sua importância para a implementação e o cumprimento das políticas públicas.

Some-se isto aos objetivos apresentados pela Controladoria Geral da União (CGU), promover a transparência pública, além de estimular a participação da sociedade no acompanhamento e controle da sua gestão, contribue para um controle social mais efetivo e democrático (CGU,2009), de acordo com os aspectos mencionados no Quadro 6:

Quadro 6- Objetivos Específicos da Transparência para as Entidades Públicas



Fonte: Elaborado pela Autora.

Portanto a transparência versa pelo debate e proposição de ações da sociedade civil no acompanhamento e controle da gestão pública e o fortalecimento da interação entre sociedade e governo, além de promover, incentivar e divulgar o desenvolvimento de novas ideias e conceitos sobre a participação social no acompanhamento e controle da gestão pública.

No ano de 2009, houve a Primeira Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social (CONSOCIAL), onde foram discutidos aspectos os quais viabilizam-se as informações por meio de mecanismos de transparência e acesso e dados públicos a serem implementados pelos órgãos e entidades públicas e a fomentar o uso dessas informações e dados pela sociedade, como preconiza a Lei 12.527/2011, que aborda o Acesso à Informação Pública (LAI), criando sensibilidade e mobilização social em prol da participação no acompanhamento e controle da gestão pública, (CGU, 2009).

Por conseguinte, a CGU apresenta como “Rede de Proteção do Patrimônio Público”, objetivos como a discussão e proposição de ações de capacitação e qualificação da sociedade para o acompanhamento e controle da gestão pública, que utilizem, inclusive, ferramentas e tecnologias de informação. Deste modo, sugere maior viabilidade para o desenvolvimento e fortalecimento de redes de interação dos diversos atores da sociedade para o acompanhamento da gestão pública, além de debater e propor medidas de prevenção e combate à corrupção que envolvam o trabalho de governos, empresas e sociedade civil.

Para atrair o investimento nacional e estrangeiro, governos e empresas devem evidenciar as suas demonstrações financeiras, além de outras informações, para o público, objetivando gerar segurança jurídica, confiança e atrair capital, quando for o caso. O potencial de desenvolvimento econômico de um país está fortemente relacionado com as práticas de transparência (OLIVEIRA et al., 2008).

No contexto que abarca a importância do CI na adoção dos PCPs, a transparência fiscal significa a possibilidade do acompanhamento claro dos atos administrativos, mas como mencionado em Cruz et al. (2012), dar publicidade não significa necessariamente ser transparente. Portanto, as informações disponibilizadas devem ser capazes de comunicar o real sentido que expressam, de modo a não parecerem enganosas.

2.3 CONTROLE PARA OS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

Diante das previsões constitucionais, a implantação do controle no âmbito da administração pública, deve ocorrer de forma sistêmica entre os controles interno e externo e a colaboração do controle social, conforme previsto no art.31 na CF/88, em que trata da fiscalização do município o qual deverá ser exercido pelo Poder Legislativo e Executivo municipal, na forma da lei.

Neste sentido, Castro e outros (2016), mencionam que o Poder Executivo Municipal deverá criar e implementar o seu próprio SCI, autônomo e independentemente do Poder Legislativo Municipal, e deverá possuir estrutura condizente com o porte e a complexidade do município, apontando o CI como um departamento da Secretaria de Planejamento.

Portanto, visando uma atuação paralela e complementar, assegurando a concretização dos preceitos da boa governança, cada poder tem o dever de fiscalizar sua própria atuação por meio de um SCI. De acordo com Sasso (2017), o cenário de mudanças, permite a relação entre contabilidade e informações de outros setores, enaltecendo o papel do CI e sua importância na correta apresentação da informação contábil. Reconhece-se assim, a dependência de informações que resultam dos controles internos patrimoniais e devem ser colocados no centro do debate, quando se trata na adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais.

Desse modo, sob a perspectiva da fiscalização dos entes federativos, têm-se os órgãos de CI, que atua para prevenir e combater a corrupção na gestão municipal, garantir a defesa do patrimônio público, promover a transparência e a participação social e contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos, onde mantém o controle

sob os entes estaduais, porém não emitem normas de contabilidade.

O Quadro 7 apresenta a intersecção entre os PCPs, as características comuns das leis específicas, que norteiam as LICICs e as recomendações de controle geral dos entes públicos.

Quadro 7 Procedimentos Contábeis Patrimoniais e o Controle Interno

P C P	PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Aspectos do Controle Patrimonial	Perfil do Controle	Controles Internos Recomendados
3	Demais créditos a receber	Estabelece critérios de controle patrimonial	Determina a existência de um órgão de controladoria	Comunicação entre os departamentos e o setor de contabilidade
4	Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Estabelece critérios para dar baixa no patrimônio	Menciona a adoção do regime de competência para a avaliação patrimonial	Atualização de informações entre diferentes sistemas
5	Provisões por competência.	Indica critérios específicos para a incorporação do patrimônio	Exige que o controller seja um profissional com formação em Ciências Contábeis	A utilidade da informação para tomada de decisão e não somente para <i>accountability</i> (prestação de contas)
6	Ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	Menciona critérios de transferência física do patrimônio	Exige que o controller seja um funcionário público concursado	A existências de sistemas integrados
7	Bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	Indica o tratamento que deve ser adotado para estoques em almoxarifado	Exige que o controller tenha um nível de pós-graduação	Inventário periódico dos bens
10	Obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Requer a elaboração de relatórios periódicos		A valorização e importâncias das atividades administrativas e de controle como ferramentas para melhorar o desempenho na prestação de serviços públicos
11	Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados			Conhecimentos sobre exemplos práticos para adoção por primeira vez
12	Provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.			A falta de regulamentação dos procedimentos por parte da controladoria
13	Obrigações com fornecedores por competência.			A falta de estrutura e de pessoal para realização das atividades
17	Investimentos Permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.			

Fonte: Elaborado pela Autora

Após identificação de pontos importantes referentes à adoção da norma, faz-se necessário ressaltar a importância do CI e da Controladoria no Setor Público, que de acordo com Melo (2016), é uma ferramenta para o alcance dos objetivos da instituição,

auxiliando os gestores na tomada de decisão, orientando para melhor gerir o patrimônio público, garantindo além de uma gestão eficaz, a base do setor, em conformidade com as IPSAS: transparência e a *accountability*.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Considerando os estudos abordados anteriormente, Sasso (2017), objetivou compreender as respostas estratégicas de estados brasileiros às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS sob a perspectiva da teoria institucional e da dependência de recursos.

Por outro lado, Caliman e outros (2018) analisam as contribuições das alterações na contabilidade pública brasileira, questionando quais suas contribuições para a melhoria na qualidade e evidenciação das informações contábeis distinguindo e analisando as ações que já contribuíram para a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais por meio da Análise das Demonstrações Contábeis, Notas Explicativas e Relatórios de CI publicados no portal do Governo do Estado do ES.

No mesmo ano, Ribeiro e outros, (2018) teve como objetivo identificar, através da análise bibliográfica de estudos empíricos, o estágio de institucionalização das Normas Internacionais de CASP e compará-lo com o de países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OECD), buscando demonstrar o entendimento das normas contábeis voltadas para o setor público e a convergência aos padrões internacionais pelo mundo.

Sobre o processo de convergência da CASP, com um enfoque na divulgação do balanço patrimonial dos estados do nordeste, Couto e Moraes (2018), verificaram como está o processo de adequação dos Balanços Patrimoniais dos Estados do Nordeste às normas aplicáveis.

Já Piccini (2018), em *disclosure* dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público, buscou contribuir na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros através do estabelecimento uma metodologia que possibilite a criação de um índice de acompanhamento do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais, apurando o índice alcançado nos municípios brasileiros nos exercícios de 2015 e 2016.

Neste sentido, ao analisar a estruturação dos controles internos na administração pública de Martins Soares - MG, Gonçalves e outros (2018), a partir dos preceitos das legislações aplicáveis ao tema com enfoque na LRF, verificaram se a forma como são

estruturados esses controles, permitem maior transparência das informações e confiabilidade na gestão dos recursos públicos. E no estudo de Boniatti e Rodrigues (2018), sobre CI como instrumento à tomada de decisões na Gestão Pública, demonstra e analisa a atuação das unidades centrais de CI como ferramenta auxiliar no processo decisório na gestão.

Essa pesquisa reúne aspectos relacionados ao CI que são inerentes à adoção dos PCPs, visando os objetivos que serão apresentados na próxima sessão.

2.5 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Apresenta-se a Teoria Institucional como sustentação teórica das mudanças de rotina provocadas pela adoção dos PCPs .

2.5.1 Teoria Institucional

A Teoria Institucional (TI) tem o potencial de contribuir na evolução dos instrumentos de gestão de desempenho. Sua finalidade é capacitar a organização a atingir os resultados desejados em um ambiente imprevisível, pois, a estratégia lhe permite ser intencionalmente oportunista (DRUCKER,1999).

Neste sentido, Bogt (2008) afirma que a TI enfatiza a influência que as estruturas da sociedade e os aspectos sociais e culturais do ambiente de uma organização - tais como as regras, conhecimento, poder, padrões e hábitos de um grupo ou sociedade em particular - e seu desenvolvimento têm sobre essa organização - e vice-versa.

Desta maneira, a necessidade de ferramentas modernas de gestão, com vistas à compreensão do comportamento do ambiente, da sociedade e dos sujeitos atores internos nas corporações, seja por meio da contabilidade gerencial, seja por meio do planejamento estratégico da organização, já é uma realidade no cenário atual.

Nessa teoria, as organizações são influenciadas por pressões normativas, às vezes provenientes de fontes externas, tais como o Estado, outras vezes decorrentes de dentro da própria organização. De acordo com DiMaggio e Powell, (2005), há três mecanismos de mudança isomórfica institucional, cada um com seus próprios antecedentes: isomorfismo coercitivo, que deriva de influências políticas e do problema da legitimidade; isomorfismo mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza; e o isomorfismo normativo, associado à profissionalização. Essa é uma tipologia analítica: os tipos não são sempre empiricamente distintos.

Sob certas condições, essas pressões levam a organização a ser orientada por elementos legitimados por procedimentos operacionais padrão, para a certificação profissional e a exigência, que muitas vezes têm o efeito de direcionar a atenção de desempenho da tarefa.

Portanto, a teoria apresentada auxilia ao entendimento da adoção das IPSAS nas controladorias das capitais brasileiras, sendo estas Órgãos Centrais de CI do Poder Executivo como unidade administrativa para integrar os procedimentos de controle e fiscalização, corroborando com Botelho (2014), ao afirmar sobre a responsabilidade de consolidar as informações patrimoniais e operacionais, a gestão orçamentária, financeira, com a finalidade de atestar a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a eficiência e a eficácia dos programas de governo.

Neste sentido, Bogt (2008), afirma que uma mudança formal de regras pode ser relativamente fácil de implementar, no entanto, mesmo quando as regras e procedimentos formais são bem definidos, pode ser menos fácil para a gestão para estabelecer claramente as formas reais de utilização do novo sistema de avaliação de desempenho, ou seja, as rotinas envolvidas. Caso haja, na organização, a presença de um discurso social e um discurso econômico, a produção de relatórios contábeis e o processo de decisão podem ser afetados.

Destarte, com a geração de tensões ou conflitos que afetam o processo de institucionalização de conceitos, e o estudo das relações entre o comportamento individual, o comportamento coletivo e as suas conexões com o meio ambiente organizacional fornecem subsídios para o entendimento de como as organizações se comportam, quando da existência de situações que provoquem mudanças no ambiente (REIS, 2008).

Dessa forma, a TI tem sido usada como pano de fundo em diversos trabalhos de diferentes áreas, como economia, sociologia, ciência política, administração e contabilidade, que buscam entendimentos da realidade social dentro de sistemas como organização, família e governo (MEGLIORINI et al., 2010).

Desse modo, Peters (2000) considera que: Tem havido reafirmação das principais TI's no campo das ciências sociais, e especialmente em ciência política. Neste mesmo sentido, Scott (2001) salienta que as organizações só poderão sobreviver de maneira excelente, se acatar e evidenciar perante o meio organizacional em que está inserida, práticas, estruturas e sistemas que sejam aceitos como legítimos dos entes. Portanto, constituem estruturas cognitivas, normativas e regulatórias, conferindo estabilidade e

significado ao comportamento social e que se adotadas pelas organizações as tornam socialmente legítimas.

Para Megliorini e outros (2010), as organizações nada mais são do que um conjunto complexo de ideias, normas, valores, missão, objetivos, crenças, rituais, comportamentos mecanizados ou sociais que dependem de ações coordenadas e vinculadas a diversos anseios providos pelo investidor, pelos administradores e demais indivíduos internos e externos da organização. A partir do momento em que as pessoas participam de algo que conhecem e acreditam, tendem a mudar e evoluir, comprometendo-se com a mudança.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 DESENHO DE PESQUISA

Este trabalho teve seu início a partir do desenvolvimento de uma pesquisa bibliográfica, utilizando-se de dedução nesta etapa, objetivando reunir evidências necessárias à consecução do objetivo.

Para identificar a contribuição do CI, no campo gerencial e operacional, na adoção dos PCPs nas capitais brasileiras, foram visados os 11 (onze) aspectos elencados a partir das LICICs, contrastando-os com os 10 (dez) procedimentos do PIPCP não obrigatórios de adoção no ano de 2018. Fatores considerados variáveis de direta relação com a eficiência na adoção dos PCPs também foram utilizados na construção dos resultados, a exemplo da população escolhida para este estudo.

A partir dos 10 (dez) procedimentos escolhidos, foi criado um índice do grau de adoção dos PCPs, denominado Índice do Grau de Adoção do Procedimentos Contábeis Patrimoniais (IGAPCP) por cada capital. A fim de corroborar com Callon e Muniesa (2005), a mensuração entre as variáveis se inicia estabelecendo distinções entre as coisas ou estados do mundo, imaginando e estimando cursos de ação associados a essas coisas ou a esses estados, bem como suas conseqüências.

Para realização do IGAPCP, foram coletadas informações a partir dos Balanços Patrimoniais das capitais brasileiras, de competência do exercício de 2018, disponíveis no SICONFI. Por seu caráter híbrido, houve a exclusão de Brasília nesse estudo. Além disso, evitou-se a distinção entre julgamento e mensuração, observando que depois de resolvidas as suas questões, as entidades consideradas, estão associadas umas às outras, sujeitas a manipulações e transformações.

Neste sentido, o critério definido para delimitar o estudo foi a data de adoção prevista pela Portaria 548 de 2015, onde serão analisados os procedimentos aplicados nos PCPs que têm a preparação de sistemas e outras providências de implantação (até o ano de 2019 e devem ser adotados até o ano de 2020). O cronograma e seus respectivos procedimentos a serem estudados de acordo com o segmento de contas que delimitam o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos lançamentos, alinhados à cada PCP, é apresentado no Quadro 8.

Quadro 8- Prazos de Implantação dos PCPs

Rol de Contas no PCASP (Procedimento Analisado pela Pesquisa)	No PCP	PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)
1. Demais créditos a receber	3	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber , (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2017	01/01/2018
2. Dívida ativa tributária 2.1. Dívida ativa não tributária 2.2. Ajuste para perdas de créditos a receber	4	Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária , e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato
3. Provisões	5	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2019	01/01/2020
4. Passivo Contingente	6	Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2019	01/01/2020
5. Bens móveis 5.1. Bens imóveis 5.2. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado 5.3. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	7	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis ; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	31/12/2019	01/01/2020
6. Empréstimos tomados 6.1 Financiamentos tomados	10	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias .	31/12/2019	01/01/2020
7. Obrigações por competência - Benefícios a empregados	11	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13o salário, férias, etc.).	31/12/2017	01/01/2018

8. Provisão atuarial	12	Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato
9. Fornecedores	13	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016
10. Participações permanentes 10.1 Redução ao valor recuperável de participações permanente	17	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes , e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2019	01/01/2020

Fonte: Elaborado pela Autora – Adaptado PIPCP, STN (2015)

Portanto, a fim de reconhecer a evidenciação de procedimentos que estavam adentrados a processos “macros” (abrangentes) do PIPCP, foi utilizado um mecanismo para identificação (*proxy*) para cada PCP, baseado no estudo de Piccini (2018). O PCP foi considerado como adotado quando foi observado saldo nas contas contábeis que possui relacionamento com o procedimento.

Destarte, o rol de contas foi retirado do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) da federação, que é de adoção obrigatória pelos entes, a partir de 2014, conforme Portaria STN nº 634/2013, atualizado e adequado a este estudo, como pode ser observado na Quadro 9.

Quadro 9 - Proxy de identificação dos Procedimentos Analisados

Rol de Contas no PCASP (Procedimento Analisado pela Pesquisa)	Procedimento / Proxy (evidenciação de saldo contábil diferente de zero em determinada contas contábeis)
1. Demais créditos a receber	Procedimento: 1- Demais créditos a receber Proxy: Adiantamentos concedidos (cód.: 1.1.3.1.0.00.00), Clientes (cód.: 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 (cód.: 1.1.3.3.0.00.00), Créditos de transf. a receber (cód.: 1.1.2.3.0.00.00), Créditos por danos ao patrim. (cód.: 1.1.3.4.0.00.00), Demais créditos e valores longo prazo (cód.: 1.2.1.2.0.00.00), Depósitos restit. e valores vinculados (cód.: 1.1.3.5.0.00.00), Emprést. e financiam. concedidos (cód.: 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 (cód.: 1.1.3.8.0.00.00) e Tributos a recuperar/compensar (cód.: 1.1.3.2.0.00.00)
2. Dívida ativa tributária 2.1. Dívida ativa não tributária 2.2. Ajuste para perdas de créditos a receber	Procedimento: 2- Dívida ativa tributária Proxy: Dívida ativa tribut. (cód.: 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) Procedimento: 2.1- Dívida ativa não tributária Proxy: Dívida ativa não Tribut. (cód.: 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) Procedimento: 2.2- Ajuste para perdas de créditos a receber Proxy: (-) Ajuste de perdas de créditos curto prazo (cód.: 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 (cód.: 1.1.3.9.0.00.00) e (-) Ajuste de perdas de créditos longo prazo (cód.: 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)
3. Provisões	Procedimento: 3- Provisões Proxy: Provisões curto prazo (cód.: 2.1.7.0.0.00.00), Provisão p/ riscos trabalhistas longo prazo (cód.: 2.2.7.1.0.00.00), Provisão p/ riscos fiscais longo prazo (cód.: 2.2.7.3.0.00.00), Provisão p/ riscos cíveis longo prazo (cód.: 2.2.7.4.0.00.00), Provisão p/ repartição de créditos longo prazo (cód.: 2.2.7.5.0.00.00), Provisão p/ riscos decorrentes de contratos de PPP longo prazo (cód.: 2.2.7.6.0.00.00), Provisão p/ obrigações decorrentes da atuação governamental longo prazo (cód.: 2.2.7.7.0.00.00) e Outras provisões longo prazo (cód.: 2.2.7.9.0.00.00)
4. Ativos e passivos contingentes	Procedimento: 4- Ativos e passivos contingentes Proxy: Controle de passivo contingentes (cód.: 7.4.1.0.0.00.00), Execução de Passivos contingentes (8.4.1.0.0.00.00)
5. Bens móveis 5.1. Bens imóveis 5.2. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado 5.3. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado	Procedimento: 5- Bens móveis Proxy: Bens móveis (cód.: 1.2.3.1.0.00.00) Procedimento: 5.1- Bens imóveis Proxy: Bens imóveis (cód.: 1.2.3.2.0.00.00) Procedimento: 5.2- Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado Proxy: (-) Depreciação, exaustão e amortização acumulada (cód.: 1.2.3.8.0.00.00) Procedimento: 5.3- Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado Proxy: (-) Redução ao valor recuperável de imobilizado (cód.: 1.2.3.9.0.00.00) e Reavaliação de Imobilizado (cód.: 4.6.1.1.0.00.00)

<p>6. Empréstimos tomados 6.1 Financiamentos tomados</p>	<p>Procedimento: 6-Empréstimos tomados Proxy: Empréstimos curto prazo interno (cód.: 2.1.2.1.0.00.00), Empréstimos curto prazo externo (cód.: 2.1.2.2.0.00.00), Empréstimos longo prazo interno (cód.: 2.2.2.1.0.00.00) e Empréstimos longo prazo externo (cód.: 2.2.2.2.0.00.00) Procedimento: 6.1-Financiamentos tomados Proxy: Financiamentos curto prazo interno (cód.: 2.1.2.3.0.00.00), Financiamento curto prazo externo (cód.: 2.1.2.4.0.00.00), Financiamentos longo prazo interno (cód.: 2.2.2.3.0.00.00) e Financiamento longo prazo – externo (cód.: 2.2.2.4.0.00.00)</p>
<p>7. Obrigações por competência/ benefícios a empregados</p>	<p>Procedimento: 7-Benefícios a empregados: Adiantamentos Concedidos (cód.:1.1.3.1.0.00.00), Adiantamentos Concedidos- Consolidado (cód.:1.1.3.1.1.00.00);Adiantamentos Concedidos - INTER OFSS - Município (cód.:1.1.3.1.5.00.00), Adiantamentos concedidos a pessoal e a terceiros (cód.:1.2.1.2.1.01.00); Indenizações e Restituições Trabalhistas (cód.:3.1.9.1.0.00.00), Indenizações e Restituições Trabalhistas - Consolidação (cód.:3.1.9.1.1.00.00)</p>
<p>8. Provisão atuarial</p>	<p>Procedimento: 8-Provisão atuarial Proxy: Provisões matemáticas previdenc. longo prazo (cód.: 2.2.7.2.0.00.00)</p>
<p>9.obrigações com fornecedores por competência</p>	<p>Procedimento: 9-Obrigação com Fornecedores por Competência - Proxy: Adiantamento a Fornecedores (cód.:1.2.1.4.1.07.00), Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (cód.:2.1.3.0.0.00.00),Fornecedores e Contas Nacionais a Pagar a Curto Prazo (cód.:2.1.3.1.0.00.00),Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo - Consolidação (cód.:2.1.3.1.1.00.00), Fornecedores e Contas Nacionais a Pagar a Curto Prazo - INTRA OFSS - município (cód.:2.1.3.1.5.00.00), Fornecedores e Contas Estrangeiros a Pagar a Curto Prazo - (cód.:2.1.3.2.0.00.00), Fornecedores e Contas Estrangeiros a Pagar a Curto Prazo - Consolidação (cód.:2.1.3.2.1.00.00), , Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo (cód.: 2.2.3.0.0.00.00), Fornecedores e Contas Nacionais a Pagar a Longo Prazo (cód.: 2.2.3.1.0.00.00), Fornecedores e Contas Nacionais a Pagar a Longo Prazo - INTRA OFSS (cód.: 2.2.3.1.2.00.00)</p>
<p>10. Participações permanentes 10.1 Redução ao valor recuperável de participações permanente</p>	<p>Procedimento: 10-Participações permanentes Proxy: Participações permanentes (cód.: 1.2.2.1.0.00.00) Procedimento: 10.1-Redução ao valor recuperável de participações permanentes Proxy: (-) Redução ao valor recuperável de investimentos - Participações permanentes (cód.: 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>

Fonte: Elaborado pela Autora, Adaptado Piccini (2018).

Para as *proxys* utilizadas consideraram-se as contas que serão obrigatórias nos registros contábeis a partir do ano de 2020, com preparação em até 2019, de acordo com os prazos estabelecidos para implantação dos procedimentos patrimoniais estabelecidos neste tópico.

A identificação do *disclosure* nos itens do *checklist*, necessário para cálculo do IGAPCP, foi realizada por intermédio da seguinte codificação:

- 0 = Não evidenciou o procedimento
- 1 = Evidenciou o procedimento

Ao contrário do modelo de Braga (2015, p. 37) que utilizou uma grade de até três pontos (0=Não atendimento/1=Atendimento parcial/2=Atendimento integral) para avaliar o atendimento aos procedimentos contábeis analisados, nesta pesquisa uma variável dicotômica foi suficiente, porque a análise limitou-se à verificar a existência de evidenciação do procedimento.

O IGAPCP foi é calculado conforme equação 1.

$$IGAPCP = \frac{\sum PCP-A}{PCP-T} \quad (1)$$

Onde:

IGAPCP: Índice do Grau de Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PCP-A: Quantidade de Procedimentos Contábeis Patrimoniais adotados pela capital.

PCP-T: total de procedimentos analisados (10)

O IGAPCP possibilita, pelo menos quantitativamente, identificar o nível de cumprimento dos entes públicos brasileiros ao Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) promulgado pela Portaria STN nº 548/2015. Com isso, permite contribuir, cientificamente, como instrumento de análise de desempenho quanto ao nível de adesão ao PIPCP.

A coleta dos dados junto ao SICONFI ocorreu em 24 de setembro de 2019, cerca de 4 meses antes da finalização da obrigatoriedade da implantação dos PCPs listados até o ano de 2020. Foram encontradas 26 Declarações de Contas Anuais (DCAs) municipais das capitais brasileiras, armazenadas no portal do SICONFI para o exercício de 2018.

Visando mensurar fatores que possuem relação com o IGAPCP das capitais analisadas, foi realizado teste de correlação com as seguintes variáveis: Orçamento, População, Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), Índice de Transparência, Índice de Governança e qualidade do CI. Após verificação da falta de normalidade na distribuição da amostra, foi selecionado o teste de correlação de Spearman, por ser apropriado para estes casos (GIL, 2009). Segundo o Banco Mundial, são oito as principais características da boa governança: Estado de direito, transparência, responsabilidade, orientação por consenso, igualdade e inclusividade, efetividade e eficiência e prestação de contas.

Nesse contexto, Giacomoni (2001) aponta o uso do orçamento como instrumento da administração é uma das características do governo moderno, pois este objetiva auxiliar o "executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle". Portanto, estima-se que municípios com maiores orçamentos, possuem maior capacidade de investimento em procedimentos para melhor qualificar suas escriturações contábeis.

De acordo com Braga (2015), a população possui relação positiva com o grau de convergência atingido por municípios de Pernambuco. Com isso, espera-se que este fator também impacte no IGAPCP das capitais. O mesmo autor aborda sobre o IDH municipal, quando aponta a influência negativa no grau de convergência dos municípios pernambucanos. Com isso, espera-se que este fator também impacte nos PCPs.

Foi relacionado nesse estudo, o Índice de Transparência, por ter sido elaborado a partir de um questionário formulado a várias mãos pelas instituições de controle, e aplicado pelas unidades do Ministério Público Federal no Brasil. Sua formulação se deu no bojo da ação nº 4 da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e Lavagem de Dinheiro (ENCCLA) do ano de 2015, por representantes do Ministério Público Federal (MPF), Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU), Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON), Banco Central, entre outras instituições de controle e fiscalização.

Portanto, este é essencialmente baseado nas exigências legais, à exceção dos dois itens finais que são considerados "boas práticas de transparência". De acordo com (MPF 2015), seus itens avaliados podem ser observados no Quadro 10 a seguir:

Quadro 10- Itens avaliados e a sua fundamentação legal

GERAL	RECEITA	LICITAÇÕES E CONTRATOS	RELATÓRIOS
<p>1 - O ente possui informações sobre Transparência na internet?</p> <p>2 - O Site contém ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação?</p>	<p>3 - Há informações sobre a receita nos últimos 6 meses, incluindo natureza, valor de previsão e valor arrecadado?</p> <p>DESPESA</p> <p>4- As despesas apresentam dados dos últimos 6 meses contendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor do empenho • Valor da liquidação • Valor do Pagamento • Favorecido 	<p>5 - O site apresenta dados nos últimos 6 meses contendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Íntegra dos editais de licitação</i> • <i>Resultado dos editais de licitação (vencedor é suficiente)</i> • <i>Contratos na íntegra</i> <p>6 - O ente divulga as seguintes informações concernentes a procedimentos licitatórios com dados dos últimos 6 meses?</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Modalidade</i> • <i>Data</i> • <i>Valor</i> • <i>Número/ano do edital</i> • <i>Objeto</i> 	<p>7 - O site apresenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>As prestações de contas (relatório de gestão) do ano anterior</i> • <i>Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) dos últimos 6 meses</i> • <i>Relatório de Gestão Fiscal (RGF) dos últimos 6 meses</i> • <i>Relatório estatístico contendo a quantidade de pedidos de informação recebidos, atendidos e indeferidos, bem como informações genéricas sobre os solicitantes</i> <p>8 - O Site possibilita a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto (CSV), de modo a facilitar a análise das informações?</p>
<p>TRANSPARÊNCIA PASSIVA SERVIÇO DE INFORMAÇÕES AO CIDADÃO - SIC</p>	<p>SERVIÇO ELETRÔNICO DE INFORMAÇÕES AO CIDADÃO e-SIC</p>	<p>DIVULGAÇÃO DA ESTRUTURA E FORMA DE CONTATO</p>	<p>BOAS PRÁTICAS DE TRANSPARÊNCIA</p>
<p>9 - Possibilidade de entrega de um pedido de acesso de forma presencial</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Existe indicação precisa no site de funcionamento de um Serviço de Informações ao Cidadão (SIC) físico?</i> • <i>Há indicação do órgão?</i> • <i>Há indicação de endereço?</i> • <i>Há indicação de telefone?</i> • <i>Há indicação dos horários de funcionamento?</i> 	<p>10 - Há possibilidade de envio de pedidos de informação de forma eletrônica (e-SIC)?</p> <p>11 - Apresenta possibilidade de acompanhamento posterior da solicitação?</p> <p>12 - A solicitação por meio do e-SIC é simples, ou seja, sem a exigência de itens de identificação do requerente que dificultem ou impossibilitem o acesso à informação, tais como: envio de documentos, assinatura reconhecida, declaração de responsabilidade, maioria?</p>	<p>13 - No site está disponibilizado o registro das competências e estrutura organizacional do ente?</p> <p>14 - O Portal disponibiliza endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público?</p>	<p>15 - Há divulgação de remuneração individualizada por nome do agente público?</p> <p>16 - Há divulgação de Diárias e passagens por nome de favorecido e constando, data, destino, cargo e motivo da viagem?</p>

Fonte: Elaborado pela Autora

Além do Índice de Transparência, foram utilizados os Índices de Governança elaborados no eixo de atuação do desenvolvimento econômico territorial, pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) Minas Gerais, que têm como objetivo, além de estimular a cultura empreendedora e a geração de empresas, desenvolver líderes para apoiar o desenvolvimento econômico local e fortalecer o tecido empresarial, atuar para o amadurecimento da governança para o desenvolvimento (SEBRAE – MG, 2018).

Portanto, o Índice de Governança para o desenvolvimento, que compõe o Índice Sebrae de Desenvolvimento Local (ISDEL), é um projeto consensual de desenvolvimento econômico baseado em uma visão comum de futuro construída de maneira compartilhada, com a finalidade de diagnosticar a realidade, definir prioridades, planejar, implementar ações e estabelecer uma instância de decisão e monitoramento para a dinamização das potencialidades e superação dos desafios do desenvolvimento econômico local. Ainda de acordo com o SEBRAE – MG (2018), sendo importante ressaltar que o desenvolvimento não depende unicamente do setor público e sim forma como se organiza o conjunto dos atores em cada território.

De acordo com a figura 6, serão apresentadas as dimensões que são abrangidas nesse índice, também a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos visando o desenvolvimento. Dessa forma, a eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos, assim como a disponibilidade de recursos de que o governo dispõe para investir no desenvolvimento afetam o grau de governança para o desenvolvimento do local.



Figura 6 - Conjunto de Atores para o Índice de Governança

Fonte: SEBRAE – MG (2018)

Por fim, Azevedo (2013), menciona que a existência de CI fez com que houvesse um aumento na imprecisão de estimativa orçamentária do município. Considerando que a estimativa enquadra-se como um Procedimento Contábil Orçamentário (Parte I do MCASP (PCO)), torna-se oportuno sugerir que este fator também possa influenciar nos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs).

Para esta pesquisa, são adotadas duas *proxys* para verificar a qualidade do CI municipal. A primeira foi constituída a partir de um *check list* das leis que instituíram a controladoria municipal (APÊNDICE A).

A segunda variável adotada para análise da qualidade do CI das capitais foi o valor da despesa empenhada na subfunção 124 (Controle Interno) no exercício de 2018.

De acordo com Marston e Shrivies (1991, p. 197) salientaram que a “divulgação financeira é um conceito abstrato que não pode ser medido diretamente. Não possui características inerentes pelas quais se pode determinar sua intensidade ou qualidade como a capacidade de um carro”. Nesse sentido, o *checklist* desta pesquisa não se propõe a criar qualquer julgamento de valor. Busca, então, apenas identificar o nível de divulgação dos PCPs pelas capitais brasileiras.

4 ANALISE DOS RESULTADOS

Após leitura das LICICs, foi observado, como resultado preliminar, que as informações contidas nestes documentos, são parcialmente adotadas por elas. Entretanto, existem diferenças na composição das leis, conforme indicado na Tabela 1.

Tabela 1– Controles Internos Patrimoniais Recomendados pelas LICIC

Aspectos do Controle Patrimonial	Capitais	No. Capitais que Aderiram o Aspecto de Controle Patrimonial	% de Adoção
1 Estabelece critérios de controle patrimonial	Goiânia, Campo Grande, Cuiabá, Salvador, Fortaleza, Recife, São Luís, Maceió, Natal, João Pessoa, Manaus, Belém, Porto Velho, Macapá, Rio Branco, Boa Vista, Palmas, São Paulo, Rio de Janeiro, Belo Horizonte, Vitória, Curitiba, Porto Alegre, Florianópolis	24	92%
2 Estabelece critérios para dar baixa no patrimônio	Recife, São Luís, Teresina, João Pessoa, Manaus, Belém, Macapá, Rio Branco, Boa Vista, Rio de Janeiro, Vitória, Curitiba, Florianópolis	13	50%

3 Indica critérios específicos para a incorporação do patrimônio	São Luís e Porto Alegre	2	7%
4 Menciona critérios de transferência física do patrimônio	Porto Velho, Rio Branco, São Paulo, e Porto Alegre	4	15%
5 Indica o tratamento que deve ser adotado para estoques em almoxarifado	Porto Alegre	1	3%
6 Requer a elaboração de relatórios periódicos	Fortaleza, Recife, São Luís, Natal, Aracaju, Manaus, Belém, Macapá, Rio Branco, São Paulo, Rio de Janeiro, Vitória, Curitiba, Cuiabá, Campo Grande, Goiânia	16	62%
Perfil do Controle			
7 Determina a existência de um órgão de controladoria	Campo Grande, Cuiabá, Natal, Rio de Janeiro,	4	15%
8 Menciona a adoção do regime de competência para a avaliação patrimonial	Goiânia, Campo Grande, Cuiabá, Natal, Rio de Janeiro	5	19%
9 Exige que o controller seja um profissional com formação em Ciências Contábeis	Campo Grande, Cuiabá, São Luís, Rio de Janeiro	4	15%
10 Exige que o controller seja um funcionário público concursado	Goiânia, Campor Grande, Fortaleza,	3	12%
11 Exige que o controller tenha um nível de pós-graduação	Goiânia, Campo Grande, Cuiabá, Fortaleza, Vitória	5	19%
Total		81	28%

Fonte: Elaborado pela Autora

Neste sentido, observou-se que entre as recomendações propostas nas leis específicas, o resultado da intersecção dos 11 (onze) itens de recomendação para CI Patrimonial (APÊNDICE A), que seriam 286 repetições, aparecem em apenas 28% das coincidências nas 26 capitais brasileiras. De acordo com Bogt (2008), a TI parece ajudar a analisar e interpretar provisoriamente os resultados da pesquisa, por chamar a atenção para diferentes fatores que podem mudar, semelhanças e diferenças entre organizações, processos interativos de mudança e efeitos de mudanças que se desenvolvem gradualmente.

O Quadro 11 apresenta os aspectos aderidos formalmente de acordo com o ranking ISDEL.

Quadro 11- LICIC por Capital

Ranking (ISDEL) Governança para o Desenvolvimento	Capitais	Itens de Controle Interno (LICIC)	LICIC - Aspecto Patrimonial	LICIC - Perfil do Controle
1º	Belo Horizonte	1	1	
2º	Curitiba	3	1,2 e 6	
3º	Porto Alegre	4	1,3,4 e 5	
4º	Palmas	1	1	
5º	Vitória	4	1,2 e 6	11
6º	São Paulo	3	1,4 e 6	
7º	Rio de Janeiro	6	1,2 e 6	7,8 e 9
8º	Recife	3	1,2 e 6	
9º	Fortaleza	4	1 e 6	10 e 11
10º	Salvador	1	1	
11º	Cuiabá	6	1 e 6	7,8,9 e 11
12º	João Pessoa	5	1 e 2	
13º	Maceió	1	1	
14º	Natal	4	1 e 6	
15º	Rio Branco	4	1,2,4 e 6	
16º	Florianópolis	2	1 e 2	
17º	Teresina	1	2	
18º	São Luís	5	1,2,3 e 6	9
19º	Goiânia	2	1 e 6	8, 10 e 11
20º	Boa Vista	2	1 e 2	
21º	Porto Velho	2	1 e 4	
22º	Aracaju	1	6	
23º	Manaus	3	1, 2 e 6	
24º	Belém	3	1, 2 e 6	
25º	Macapá	3	1,2 e 6	
26º	Campo Grande	7	1 e 6	7,8,9,10 e 11

Fonte: Elaborado pela Autora

Sobre o quadro geral, observa-se que existe ao menos um item que corresponda ao Aspecto Patrimonial, porém a maior coincidência reside nos itens de base: **“Estabelece critérios de controle patrimonial”**, verificada em todas as capitais com leis específicas, com um percentual de 92% e no item 6: **“Requer a elaboração de relatórios periódicos”** com 62%.

As coincidências entre os aspectos relacionados ao CI oscilam entre uma e cinco

repetições. Há destaque apenas no item 2: “**Estabelece critérios para dar baixa no patrimônio**”, correspondendo à adoção por 50% das capitais, sendo estas Recife, São Luís, Teresina, João Pessoa, Manaus, Belém, Macapá, Rio Branco, Boa Vista, Rio de Janeiro, Vitória, Curitiba e Florianópolis.

Nesse contexto, observa-se que a adoção dos itens sobre Perfil do Controle é mencionado na lei específica em apenas 7 capitais, numa escala pouco expressiva. Além disso, o item: “**Menciona a adoção do regime de competência para a avaliação patrimonial**”, adotado por 19% das capitais, precisa de 100% da adoção por parte desses entes, devido à convergência às normas internacionais e adoção dos PCPs.

Sobre a segunda parte dos aspectos de controle retirados das LICICs, foram observados os percentuais de 15% de atendimento das capitais para o item 9, “**Exige que o controller seja um profissional com formação em Ciências Contábeis**”, apontando a baixa percepção para necessidade dessa exigência. Outro item, “**Exige que o controller tenha um nível de pós-graduação**”, também não têm sido considerado como prioritário entre as entidades, sendo mencionado em 5 capitais.

De acordo com o *Institute of Internal Auditors* (2013), gerentes operacionais têm propriedade sobre os riscos, sendo os responsáveis por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e CI, além de identificar, avaliar, controlar, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos a fim de garantir que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos. Porém não menciona exigência sobre a formação deste ou seu nível de graduação.

Por outro lado, Henrique e outros (2019) mencionam que com o avanço da tecnologia, houve facilitação para operacionalizar o trabalho contábil, porém que aumentou as dificuldades para o caráter legal, devido ao aumento na quantidade de novas leis. Os autores defendem que a importância das pessoas com maior acesso à universidade, pela sua possibilidade de se reinventar e inovar para sobreviver ao ambiente competitivo.

No aspecto 10, “**Exige que o controller seja um funcionário público concursado**”, foi encontrado em 12% das LICICs, contrastando com os 62% de funcionários efetivos entre as capitais listadas (APÊNDICE A). De acordo com o inciso V do art. 37, da Constituição federal o cargo em comissão deve ser criado para o exercício de funções de chefia, direção ou assessoria, tendo, portanto, como premissa, a indicação de seus titulares, a partir das atribuições definidas em lei, pela autoridade com poder político, o que corrobora com a diferença no quadro de funcionários. Seu detalhamento encontra-se no Quadro 12:

Quadro 12- Desempenho, LICIC e o tipo de Vínculo dos Controladores

Capitais	Ranking ISDEL (Governança para o Desenvolvimento)	GOVERNANÇA PARA O DESENVOLVIMENTO	Lei Específica	Tipo de Vínculo
Belo Horizonte	1º	0,690	11065	Efetivo
Curitiba	2º	0,675	LO	Efetivo
Porto Alegre	3º	0,669	625	Efetivo
Palmas	4º	0,621	1526	Efetivo
Vitória	5º	0,619	9080	Efetivo
São Paulo	6º	0,615	15764	Efetivo
Rio de Janeiro	7º	0,610	37337	Efetivo
Recife	8º	0,606	17867	Efetivo
Fortaleza	9º	0,599	13926	Comissionado
Salvador	10º	0,596	27733	Efetivo
Cuiabá	11º	0,592	5607	Comissionado
João Pessoa	12º	0,589	12150	*
Maceió	13º	0,575	1	Comissionado
Natal	14º	0,573	7835	Efetivo
Rio Branco	15º	0,566	1785	Comissionado
Florianópolis	16º	0,553	7626	Efetivo
Teresina	17º	0,552	LO	Comissionado
São Luiz	18º	0,548	4114	*
Goiânia	19º	0,543	265	Efetivo
Boa Vista	20º	0,524	1677	Comissionado
Porto Velho	21º	0,522	481	Efetivo
Aracaju	22º	0,521	LO	*
Manaus	23º	0,514	1854	Efetivo
Belém	24º	0,502	8496	Efetivo
Macapá	25º	0,474	LO	Comissionado
Campo Grande	26º	0,449	13171	Efetivo

Fonte: Elaborado pela Autora

LO: Lei Ordinária

*: Informação não Encontrada

Deste modo, observa-se que 16 capitais se alinham quanto à manutenção de um profissional que dê continuidade às informações gerenciadas no CI, 7 delas, sendo, Fortaleza, Cuiabá, Maceió, Rio Branco, Teresina, Boa Vista e Macapá, aderem o vínculo do controlador por cargo comissionado. Não foram encontradas as informações sobre Aracaju, São Luís e João Pessoa, embora estejam no ranking sobre a governança para o desenvolvimento.

Para alinhar a comunicação entre os departamentos e a CASP, de forma a analisar a aderência no processo de implantação da adoção aos PCPs nas capitais e seu reflexo no CI, o direcionamento traçado para os próximos passos desta pesquisa, foi avaliar as DCAs de cada capital e verificar seus ganhos, além de se utilizar das variáveis de gestão para compor os dados de painéis, conforme Tabela 2:

Tabela 2 – Percentual de Capiatais que Evidenciaram os Procedimentos em 2018

Capitais	Total de PCPs		% de Atendimento
	(3,4,5,6,7,10,11,12,13 e 17)	Total de PCPs Atendidos (Por Capital)	
Aracaju	10	7	70%
Belém	10	6	60%
Belo Horizonte	10	8	80%
Boa Vista	10	8	80%
Campo Grande	10	7	70%
Cuiabá	10	7	70%
Curitiba	10	8	80%
Florianópolis	10	7	70%
Fortaleza	10	8	80%
João Pessoa	10	5	50%
Goiânia	10	6	60%
Macapá	10	6	60%
Maceió	10	6	60%
Manaus	10	8	80%
Natal	10	6	60%
Palmas	10	8	80%
Porto Alegre	10	6	60%
Porto Velho	10	8	80%
Recife	10	8	80%
Rio Branco	10	7	70%
Rio de Janeiro	10	8	80%
Salvador	10	8	80%
São Luís	10	8	80%
São Paulo	10	8	80%
Teresina	10	8	80%
Vitória	10	7	70%

Fonte: Elaborado pela Autora

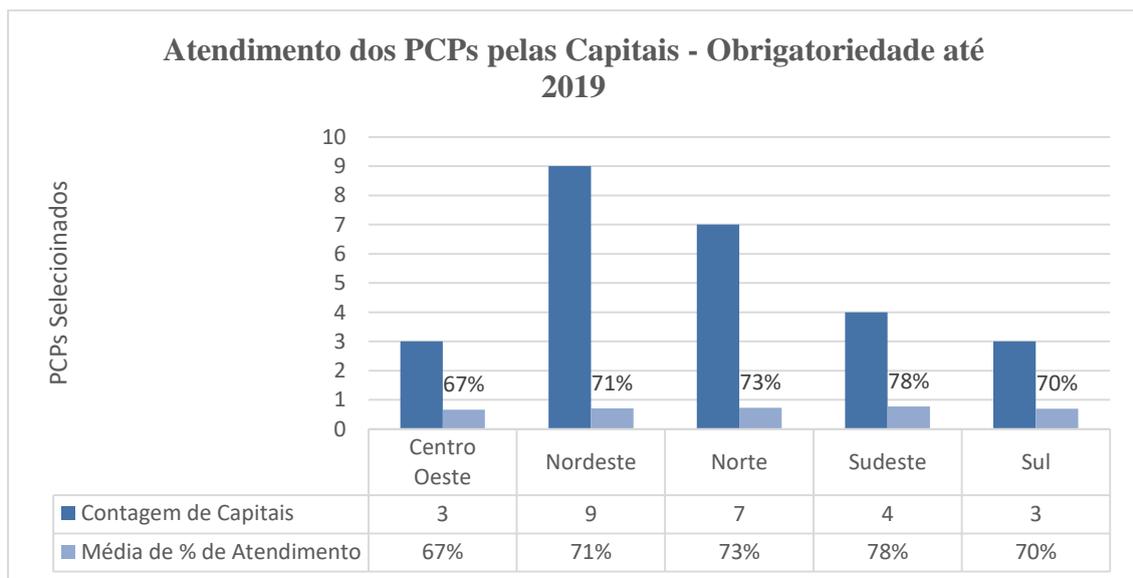
Desta maneira, observou-se que os desdobramentos distintos em cada uma das capitais e os impactos decorrentes da implementação parcial sobre o CI - considerando-se em muitos casos, a adoção por primeira vez dos procedimentos - podem interferir na utilidade da informação para tomada de decisão e *accountability* (prestação de contas).

Neste sentido, as recomendações sobre os possíveis problemas: a existência de sistemas

não integrados; falta de regulamentação dos procedimentos por parte da controladoria; falta de inventário dos bens; desajuste estrutural e de pessoal para realização das atividades, no apresentadas no Quadro 7, corroboram para o alinhamento entre as atividades de controle e a adoção dos PCPs.

Os resultados dessa avaliação preliminar, uma média de 72% de atendimento entre as capitais, foram utilizados para gerar uma base de conhecimento que permita propor ações com potencial de melhorar o CI nas capitais brasileiras, a fim de fomentar a implantação das PCPs, com conhecimentos sobre exemplos práticos e elementos que são chave para condução desse processo, observando o atendimento realizado pelas capitais de acordo com suas regiões, apoiando a evolução do atendimento dos procedimentos listados no exercício de 2018. O Gráfico 1, apresenta o nível de adoção dos PCPs das Capitais Brasileiras por Região com obrigatoriedade de atendimento até o exercício de 2019.

Gráfico 1- Nível de Adoção dos PCPs das Capitais Brasileiras por Região



Fonte: Elaborado pela Autora

Portanto, a nível regional, a média de atendimento encontra-se entre 67% e 78%, com destaque para Região Sudeste. Deste modo, para melhor visualização, o Gráfico 2 apresenta de forma detalhada as informações por capital.

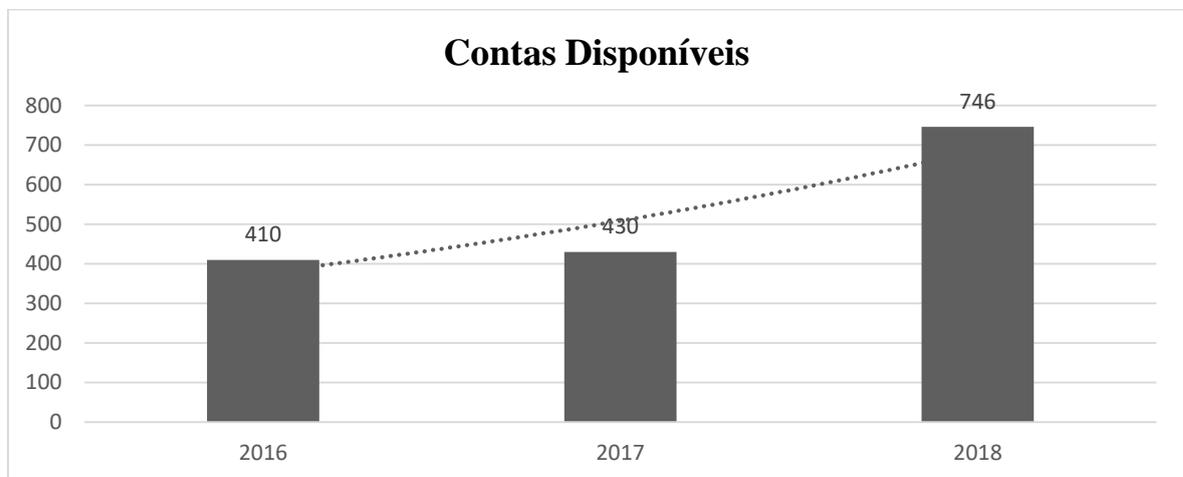
Neste sentido, como exemplo da ligação das possíveis variáveis de controle, observa-se que até o exercício de 2018, João Pessoa encontra-se na 12ª posição no Ranking de Governança para Desenvolvimento entre as capitais, que embora possua lei específica de CI, possui em seu texto apenas 2 (dois) dos 11 (onze) aspectos elencados na LICIC (detalhado no APÊNDICE B), e mostra-se aquém das demais capitais apresentando 50% do atendimento dos PCPs escolhidos.

Contrapõe-se a Porto Alegre, que embora detenha 60% de atendimento neste mesmo exercício, ocupa 3º lugar no ranking de acordo com o ISDEL, somando-se a isto, possui uma estrutura e CI por lei específica, aderindo a 4 das 11 características, incluindo cargo efetivo para o seu *controller*.

De acordo com Bogt (2008) o institucionalismo inclui uma ampla gama de fatores e efeitos na análise dos processos de mudança e parece que ele não introduz nenhuma hierarquia nesses fatores e efeitos. É possível que mesmo não listadas nas LICICs, que atos que se aproximem aos aspectos estudados sejam realizados, permitindo maior solidez às atividades que visam o controle. Assim, sobre as capitais com 60% de atendimento dos PCPs neste mesmo exercício, encontram-se Belém, Goiânia, Macapá, Maceió, Natal e Porto Alegre. Contudo, 76% das capitais encontram-se na média entre 70 e 80% de atendimento (APÊNDICE B)

Sobre o rol de contas analisados no PCASP, retirada da amostra mencionada no Quadro 9 desta pesquisa, base para os Gráficos 1 e 2, observou-se o crescimento no número de contas no exercício 2018, conforme esperado, dado prazo limite para implantação dos PCPs, conforme Gráfico 3.

Gráfico 2- Evolução de Número de Contas no PCASP



Fonte: Elaborado pela Autora

Observa-se um aumento de 82% novas contas contábeis utilizadas, se comparado ao exercício de 2016, totalizando 746 contas, com a alteração da PCASP.

Finalmente, espera-se contribuir com a evidência de atividades e aspectos práticos que levem à valorização da importância das atividades administrativas e de controle que interagem e alimentam as informações controladas pela CASP, mediante controles de outros setores, que possam significar suporte para gestão nas capitais do Brasil. A Figura 7 evidencia o estágio de aderência pelos municípios, aos procedimentos relacionados à reforma contábil (LOPES et al.

,2018)

Exigências Legais	Prazo de adoção	Nível de aderência por município*							
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8
Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	Até 2014	T	T	N	T	T	T	T	T
Demonstrações contábeis	Até 2014	T	T	P	N	N	P	T	T
Regime de competência	2017 a 2021	N	N	T	T	N	N	T	N
Levantamento e registro dos bens patrimoniais	2010	N	T	N	N	T	T	T	T
Depreciação, amortização e exaustão	2020 e 2021	N	N	T	N	N	N	T	T
Sistema de informação de custos	NE*	N	N	N	N	N	N	N	N

Figura 7- Implementação dos Procedimentos Contábeis pelos Municípios

Fonte: Lopes e outros (2018)

Neste sentido, considera-se E: entrevistado; T: aderiu totalmente às normas; P: aderiu parcialmente às normas; N: não aderiu às normas; NE: Não Estipulado, aos procedimentos relacionados à reforma contábil.

Tabela 3 – Grau de Convergência das Capitais

			PCP-A	CICheck	IDH	Rec	DespCI	Pop
rô de Spearman	PCP – A	Coeficiente de Correlação	1,000	-,222	,063	,348*	-,211	,245
		Sig. (unilateral)	.	,138	,381	,041	,150	,114
		N	26	26	26	26	26	26
CICheck	CICheck	Coeficiente de Correlação	-,222	1,000	,190	,099	,139	,038
		Sig. (unilateral)	,138	.	,177	,315	,248	,426
		N	26	26	26	26	26	26
IDH	IDH	Coeficiente de Correlação	,063	,190	1,000	,245	,396*	,105
		Sig. (unilateral)	,381	,177	.	,114	,023	,305
		N	26	26	26	26	26	26
Rec	Rec	Coeficiente de Correlação	,348*	,099	,245	1,000	-,053	,933**
		Sig. (unilateral)	,041	,315	,114	.	,399	,000
		N	26	26	26	26	26	26
DespCI	DespCI	Coeficiente de Correlação	-,211	,139	,396*	-,053	1,000	-,095
		Sig. (unilateral)	,150	,248	,023	,399	.	,322
		N	26	26	26	26	26	26
Pop	Pop	Coeficiente de Correlação	,245	,038	,105	,933**	-,095	1,000
		Sig. (unilateral)	,114	,426	,305	,000	,322	.
		N	26	26	26	26	26	26

*. A correlação é significativa no nível 0,05 (unilateral).

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (unilateral).

Tabela 4 - Estatísticas Descritivas

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
PCP	26	,50	,80	,7192	,09389
CICheck	26	,09	,64	,2815	,15778
IDH	26	,72	,85	,7775	,03346
Rec	26	807925537,00	54338012265,00	6823931822,9615	11086231040,04759
DespCI	26	0	1	,62	,496
Pop	26	652838	48152700	5584843,46	9960941,076
N válido (listwise)	26				

Nesse contexto, a fim de verificar a correlação entre as variáveis de controle, baseado no estudo de Braga (2015), foram observada poucas correlações entre as variáveis apresentadas na Tabela 3,

onde:

PCP-A: Quantidade de Procedimentos Contábeis Patromoniais adotados pela capital.

CICheck: Controle Interno *Check*

IDH: Índice de Desenvolvimento Humano

Rec: Receita Orçamentária

DespCI: Despesa do Controle Interno

Pop: População

Observa-se que, embora seja necessário que os atos da administração pública aconteçam de forma sistêmica, poucas variáveis apresentaram correlação significativa e as que apresentam não tem nível de significância consistente, sendo (r igual ou menor que 0,05).

De acordo com os dados, a maioria das correlações são de intensidade fraca positiva ($0,1 < r < 0,5$).

Os primeiros componentes relacionados são os PCP-A e o Rec ($r= 0,348$) mostrando uma correlação positiva, mesmo que ainda de classificação fraca. Portanto, em caráter quantitativo, sua correlação não apresenta força. Observa-se que o mesmo acontece entre a correlação IDH e o DespCI ($r= 0,396$), mostrando uma correlação positiva, mesmo que ainda de classificação fraca.

Observa-se porém, que há correlação positiva satisfatória entre os componentes Pop e Rec ($r=0,933$), relacionando à expressividade da estrutura a qual deve ser acompanhada e controlada de acordo com todo arcabouço legal instituído, a fim de se manter os procedimentos contábeis alinhados ao tamanho da demanda. O quadro de painés referente às variáveis apresentadas neste capítulo encontra-se no APÊNDICE B dessa dissertação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa dissertação cumpre seu objetivo ao apresentar a participação do CI na adoção dos PCPs, nas 26 capitais brasileiras. Foi mostrada a importância do CI na adoção dos PCPs, devido a dependência de informações que resultam dos CIs patrimoniais e devem ser colocados no centro do debate, quando se trata na adoção dos PCPs. De acordo com Amoras e outros (2017), o debate sobre a Administração Pública contemporânea, necessita de soluções entre órgãos de controle, gestores, parceiros institucionais e sociedade civil, para realçar a importância da integração para assuntos convergentes na administração pública.

Para que isso fosse possível, inicialmente, foram analisadas as leis específicas de cada capital, a fim de observar os aspectos contábeis contidos em cada lei, resultando em um quadro que os segregou em dois tipos de características: Perfil do Controle e Aspectos do Controle Patrimonial, o qual mostrou a divergência na padronização do atendimento dos itens de CI entre as capitais.

Em seguida, foi realizada a comparação entre as capitais quanto ao grau de Governança para o desenvolvimento, na soma dos esforços para o controle patrimonial em cada capital, apresentando as recomendações de CI para atender às ações necessárias/CIs para atendimento da adoção dos PCPs.

Observou-se através das variáveis de controle, que numa análise quantitativa, a correlação entre elas é fraca, porém, entende-se que os esforços para que os procedimentos que devem ser adotados precisam de qualidade, sendo realizado de forma integrativa. Através do Índice do Grau de Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (IGAPCP), elaborado a partir dos Índices de Governança com dados do Portal de Transparência e no Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e da correlação de *Spearman*, observou-se uma relação positiva com o valor da receita arrecadada e o IGAPCP.

Sobre os 11 itens analisados das LICICs, se repetidos para todas as capitais, representariam 286 repetições, porém encontrou-se 27% de coincidências, exaltando-se o item **adoção de Regime de Competência para avaliação patrimonial** com 19% de coincidência nas LICICs, que como mencionado, os governos estaduais e municipais demonstrarão a sua eficiência na gestão dos recursos públicos e evolução patrimonial, através da aplicação do regime de competência ao registrar suas despesas e receitas que incorreram no período, permitindo a comparação das demonstrações contábeis entre os entes públicos nacionais e internacionais, (SOTHE e DILL, 2015).

Uma vez alinhado as necessidades de padronização sobre as LICICs e as pondo em prática, há a possibilidade de melhoria nos processos, na adoção de procedimentos e normas.

Conforme apresentado, as leis específicas estão pautadas Aspecto Patrimonial, com baixa percepção da importância sobre o Perfil do Controle. Desse modo, embora o percentual de capitais que Evidenciaram os Procedimentos em 2018 estejam em uma média de 72%, apenas 46% delas possuem a divulgação das suas informações satisfatórias para atender à adoção dos PCPs.

Para novas ideias de pesquisa, sugere-se que seja ampliada a base de dados, com as mesmas variáveis utilizadas para o teste de correlação: Orçamento, População, Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), Índice de Transparência, Índice de Governança e qualidade do CI, para realizar novos testes estatísticos, visto que houve uma tímida correlação entre elas, provavelmente pelo tamanho da amostra.

Os resultados dessa avaliação preliminar foram utilizados para gerar uma base de conhecimento que permita propor ações com potencial de melhorar o CI nas capitais brasileiras, a fim de fomentar a implantação das PCPs, com conhecimentos sobre exemplos práticos e elementos que são chave para condução desse processo, observando o atendimento realizado pelas capitais de acordo com suas regiões, apoiando a evolução do atendimento dos procedimentos listados no exercício de 2018.

REFERÊNCIAS

- Alves, M.C.C.G.; Antunes, E.C. **Implementação das normas internacionais de contabilidade na Europa - um estudo comparativo**. Faculdade de Ciências Sociais e Humanas. Universidade da Beira Interior. Portugal. 2010.
- Amoras, R.P, Santiago,M., Amaral, S. **Gestão de Riscos e Controle Interno como Instrumento de Governança** - Seminário CONACI. 2017
- Andrade, M. E. M. C., e Carvalho, L. N. G. de. (2013). Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. Revista FSA, 10(1), 40-58. doi: 10.12819/2013.10.1.3.
- Araújo, R. H. M. ;Souto, A. D. A. S. Avaliação de controles internos no setor público: o caso da controladoria geral do estado de Pernambuco. I SIMPCONT, p. 3, 2016
- Assis, R.L. Oliveira, E., Filho,A.C.L., Silva, F. A., Nievas, J. V., Silva, G. P. G. T. E., Faria, M.P.. **Estudo Sobre a Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais nas Entidades Públicas Municipais e Estaduais de Minas Gerais**. R. TCEMG. Belo Horizonte v. 35 n. 2 p. 135-162 jul./dez. 2017.
- Bertulino, M. M. et al. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal**. Revista Controle: Doutrina e Artigos, Fotalaza, Tribunal de Contas do Estado do Ceará, v. 10, n. 1, p. 217-242, 2012.
- Bezerra, F.J.E. **Contabilidade Aplicada Ao Setor Público-Abordagem simples e objetiva**. Revista Brasileira de Contabilidade, (220), 90-90.2016.
- Blondal, J.R. **Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments**. OECD Journal on Budgeting, 2003.
- Bogt, H.J. **Management accounting change and New Public Management in local government: a reassessment of ambitions and results**. Paper to be presented at the EIASM Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms in Siena, Italy, September 7-9, 2008.
- Botelho, M. M. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal - Apresentando Modelos de Procedimentos, Rotinas, Instruções Normativas, Decretos, Portarias.**, 3ª Edição - Revista e Atualizada. Juruá Editora, págs. 09, 23, 24, 27 e 29. Disponível em: <<https://www.juruia.com.br/bv/conteudo.asp?id=23444epag=1>>
- Bozio, Q. F. F; Smania, B.; Petri J. N.; Martins, V.A. **Novas normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma evidência ao controle social**. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADIORIA E FINANÇAS, 6., 2015, Santa Catarina. Anais dos Trabalhos Científicos e Técnicos.
- Braga, I. A. **Convergência às NBC TSP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. 2015**. 107 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2015.

Brasil. Congresso Nacional brasileiro, (CNB). **Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/Lei101_2008.htm>. Acesso em: 09/03/2019.

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público aplicados à união, estados e municípios / ministério da fazenda, secretaria do tesouro nacional**. 5 ed. Brasília. 2012.

Brasil, Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Resolução CFC no 1.103, de 28 de setembro de 2007**. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.

Brasil, Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acessado em: 09/03/2019

Brasil, Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Resolução CFC no 1.437, de 22 de março de 2013**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público.

Brasil, Controladoria Geral da União (CGU). **Controle e Transparência no Setor Público. Apresentação Rede de Proteção do Patrimônio Público**. 1 Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social. 2009

Brasil, Ministério da Fazenda (MF). **Portaria no 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Brasil. NBC TSP – **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. 2 ed. p.77-89, Porto Alegre. Out. 2014.

Broadbent, T. J.; Guthrie, J. **Setor público para serviços públicos: 20 anos de pesquisa contábil "contextual"**. Accounting, Auditing and Accountability Journal , 21 (2), 129-169. 2008

Brusca, I., Montesinos, V.; Chow. **Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain**. Public Money e Management, 33 (6), 437-444.

Castro, P.A., Carvalho, E.F., Albuquerque, C. C. **Guia Prático de Controle Interno na Administração Pública**. AMPCON. 2016.

Cavalheiro, J. B.; Flores, P. C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre, CRCRS; Atricon, 2007

Callon, M., e Muniesa, F. (2005). **Peripheral vision: economic markets as calculative collective devices**. Organization Studies, 26(8), pp. 1229–1250.

CGU - <http://www2.recife.pe.gov.br/pagina/controladoria-geral-do-municipio>

Chan, J.L. **IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries**. https://www.researchgate.net/publication/228389946_2006

Couto, H. N. / Moraes, E. F. **Processo de convergência da contabilidade pública: um enfoque na divulgação do balanço patrimonial dos estados do nordeste**. Braz. J. of Develop.,

Curitiba, v. 5, n. 1, p. 118-139, jan. 2019. ISSN 2525-8761- 2018

Conti., J.M., Carvalho. A.C., **O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal.** Seção Especial – Teorias e Estudos Científicos (2011)

Chenhall, R. H.; Morris, D. **The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems.** The Accounting Review. v. 61, n. 1, p. 16-35, 1986

Cruvinel, D. P., Lima, D. V., Santos. **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 v.5 , n.3, p.69-85, set./dez. 2011

Cruz.C.F., Ferreira. A.C.S., Silva. L.M., Macedo. M.A.S., **Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros.** Revista de Administração Pública - RAP — Rio de Janeiro 46(1):153-76, jan./fev. 2012

Cruz, F. *et al.* **Comentários à Lei nº 4.320. 5.** ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DiMaggio,P.J, Powell, W.W. RAE-Clássicos - **A Gaiola de Ferro Revisitada: Isomorfismo Institucional e Racionalidade Coletiva nos Campos Organizacionais** - 74 • RAE • VOL. 45 • N°2. 2005.

Donaldson, L. **Strategy and structural adjustment to regain fit and performance: in defender of contingency theory.** Journal of Management Studies. v. 2, n. 24, p. 2-24, 1987

Drucker, P. F. **Desafios gerenciais para o século XXI.** Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1999.

Duncan, R. D. **Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty.** Administrative Science Quarterly. v. 17, v. 3, p. 313-327, Sep. 1972.

Fragoso, A.R.; et al. **Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa a IPSAS.** 10º congresso USP contabilidade e controladoria, 2010. São Paulo. Anais. São Paulo: USP. Disponível em: www.congressospf.fipecafi.org/artigos102010/92.pdf. Acesso em: 09/03/2019

Fuzinato, R. M. **“Coso: modelo para gestão de risco em negócio”.** Apostila apresentada no Seminário de Controles Internos promovido pelo IIR. São Paulo, 2004.

Gama, J. R.; Duque, C. G.; Almeida, J. E. F. **Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up.** Revista de Administração Pública, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014

Gil, A.C. **Como classificar as pesquisas. Como elaborar projetos de pesquisa.** 4a ed. São Paulo: Atlas; 2002. p. 41-57.

Glock, J. O. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Glock, J. O. **As “Três Linhas de Defesa” e o Sistema de Controle Interno: Qual a**

vinculação? São Paulo: Jusbrasil, 2017.

Grossi, G.; Sorvechia, M. **Adoção da IPSAS pela Comissão Européia para Reforma dos Relatórios Financeiros.** *Ábaco*, 47 (4), 525-552. 2011

Henrique, M.A., Sá, M., Tadeucci, R., Santos, I.C., Ricci, F. **Desafios na Administração de Empresas de Serviços Contábeis: Da Importância da Profissão aos Desafios Atuais.** inicepg.univap.br. 2009

Herbest, F. G. **Regime de Competência no Setor Público: A Experiência de Implementação de Diversos Países.** IV Congresso ANPCONT. Natal/RN. 2010

IFAC-INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.** Tradução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 2012. New York: IFAC, Dez 2010 - Disponível em : <<http://www.ifac.org>>. 09/03/2019

IIA-INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles.** DECLARAÇÃO DE POSICIONAMENTO DO IIA – Dez 2013.

Junior, S. B. **Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa.** Revista do BNDES, Rio de Janeiro, V. 12, N. 24, P. 149-188, DEZ. 2005

Krug, M. R., Lopes, L. F. D. **Controle Patrimonial da Prefeitura de São Leopoldo: Processo de Implantação.** 2016

Laughlin, R. **Uma estrutura conceitual para contabilização de entidades de utilidade pública.** *Public Money e Management*, 28 (4), 247-254. 2008.

Lemos, J. P., Lemos, L. E. P., Gama, J. R., Caliman, D. R.. **A Institucionalização do Regime de Competência no Setor Público.** Revista de Gestão e Contabilidade UFPI - 2018

Lins, M. **A importância do controle interno na administração pública e sua busca por uma gestão pública eficaz.** Belo Horizonte, 02 nov. 2012. Disponível em: <<https://www.webartigos.com/artigos>>

Lopes, G. B., Sediya, G. A. S., Leroy, R. S. D., Bernardo, J. S. - **Materialização da reforma contábil no setor público: análise de municípios de pequeno e médio porte da Zona da Mata Mineira** – Revista do Servidor Público. 2018

Macedo, J. M. M. A. et al. **Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores do TCE's, contadores e gestores públicos.** Revista de Contabilidade e Organização. FEA-RP/USP. v. 4, p. 69-91, jan.-abr. 2010.

Madrigal, A. **A importância do controle interno na Administração Pública.** Revista JUS, abr. 2016.

Melo, K. B.; Pietro, M. F.; Andrade, M. E. M. C. **A participação de entes internacionais no processo de consulta pública de norma pública internacional sobre ativo intangível de Contabilidade.** UFBA, Salvador-BA, v. 8, n. 2, p. 21 – 35, mai.- ago. 2014.

Melo, P. S. **International Political Science Review.** 35(5) 2014

Melo, S. Q. **Controladoria no Setor Público: Estudo de Caso no Centro de**

desenvolvimento Sustentável do Semiárido-CDSA. TCC Ciências Contábeis. UEPB. 2016.

Meneses, A. F.; Peter, M. G. A.. **Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a ótica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público.** In: ANPAD, VI, 2012, Florianópolis. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2012. 1 CD-ROM.

Monteiro, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

Moraes, D. R., Gelatti, R., Mirek, Z. M., Ribas, A. **A Nova Contabilidade Pública: Instrumento de Controle e Acompanhamento das Ações e Políticas Públicas.** Revista de Gestão Estratégica de Organizações (2018)

Oliveira, R. R., Silva, A.M.C., Moraes, M.C.C. **Transparência do Orçamento Governamental dos Países: um Estudo acerca da Associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS.** Pensar Contábil. FAF/UERJ - Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro -2008.

Oliveira, J.N., Chaves J., O. D. L. C.; de Lima. M. S. **A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso.** Revista Universo Contábil, v. 5, n. 1, p. 38-54, 2009.

Pereira, D. S. A., Souza, F. G., e Maior, G.S. Análise das Leis que Instituem a Controladoria nos Maiores Municípios Brasileiros – CUCEA - 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 PósGraduação 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

Prieto, M. F; Martins, V.F. **Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública no Brasil: Uma Análise nos Demonstrativos da União no Triênio 2010 a 2012.** Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade - RAGC, v. 3, n. 5, p. 0122/2015.

Prado, O. **Governo Eletrônico e Transparência: A Publicização das Contas Públicas das Capitais Brasileiras.** Dissertação de Mestrado em Administração Pública e Governo. Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, SP, Brasil, 2004.

Quinello, R. **A Teoria Institucional Aplicada à Administração – Entenda como o mundo invisível impacta na gestão dos negócios.** *Novatec*. 2007 v.1, n. 1, p. 34, 2007.

Ribeiro. C.P.P., Zucolotto. R. **A face oculta do Leviatã1: transparência fiscal nos municípios brasileiros e suas determinantes socioeconômicas e fiscais.** Enf.: Ref. Cont. UEM – Paraná. (2014) doi: 10.4025/enfoque.v33i1.19619.

Salaroli, A.R.; Almeida, J. E. F.; Gama, J. R. **A participação de entes internacionais no processo de consulta pública de norma publica internacional sobre ativo intangível.** Revista ambiental contábil. v. 07, n. 02, jul./dez. 2015.

Santos, S. L. **Avaliação das Dificuldades de Implantação a Convergência às Normas**

Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) - Estudo de caso. Dissertação Programa de Mestrado em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas - PPGCC/UFAM, 2015.

Santos, M. C., Castro R. G. V. **O Papel da Contabilidade Aplicada ao Setor Público na Tomada de Decisões.** XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul – 2015.

Sasso, M. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais.** Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2017.

Silva, E. O. **Consolidação de contas no Setor Público Brasileiro frente às IPSAS: O estudo da prestação de contas do Comando da Aeronáutica.** Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Braga, Portugal. 2016.

Silva, M. Z. **Gerenciamento de Riscos Corporativos sob Enfoque da Teoria Contingencial: Estudo de Caso em uma Organização Hospitalar.** Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau como requisito parcial à obtenção do título de Doutora em Ciências Contábeis e Administração, área de concentração Controladoria. 2013

Silva, F. P. C.; Ribeiro Filho, J. F. **Uma análise das ressalvas do TCE-PE nas prestações de contas em prefeituras municipais no Estado de Pernambuco.** Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), v. 2, n. 2, p. 38-53, 2009.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo à Portaria nº 548, de 24 de Setembro de 2015.** Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/Portaria-STN-548-2015anexo-pipcp/331a2764-dc97-473a-82b0-deb3cdd2380f>

Silva, N. E. A., Pinheiro, V. M. R. S., Barbalho C. R., Martel, M. S. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e as Futuras Mudanças na Contabilidade de Custos para este Setor.** XVIII Congresso Brasileiro de Custos – Rio de Janeiro – RJ. 2011.

Piccoli, M. R.; Klann, R. C. **A percepção dos Contadores Públicos em Relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).** Revista do Serviço Público, Brasília, v. 66, n. 3, p. 425-448, jul./set. 2015.

Souza, J. B. **Controle interno municipal: uma abordagem prática.** Porto Alegre: Evangraf, 2006.

Souza, F. G.; Oliveira, A. B. **Controle Interno Municipal: um Estudo na Cidade de São Gonçalo dos Campos (BA).** Revista Brasileira de Contabilidade, 2017.

Sothe, A., Dill, R. P. **Convergência da Contabilidade do Setor Público: Utilização do Regime de Competência nos Governos Estaduais e Municipais.** Estudo e Debate, Lajeado, v. 22, n. 2, p. 47-68, 2015. ISSN 1983-036X .

Suzart, J. A. S; Marcelino, C. V. M; Rocha, J. S. **As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública – Teoria versus Prática.** Revista Contabilidade Gestão e Governança - ISSN: 1984-3925, 2011

Tres, T. G. F.; Rissardo, A. **A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: Análise da Percepção dos Profissionais da Contabilidade da Região do Corede Serra (RS)**. Revista Brasileira de Contabilidade, [S.l.], n. 216, p. 12-25, dez. 2015. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1329>>. Acesso em: 25 mar. 2018

Vicente, E. F. R.; Morais, L. M.; Platt Neto, O. A. P. **A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas**. Revista de Informação Contábil, v. 6, n. 2, p. 01-20, 2012.

Zambonini, L. E.S. **O Desafio dos Controles Internos na Administração Pública**. Escola de Gestão Pública.TCE PR. 2017.

APÊNDICE A – Controle Interno Patrimonial Reconhecido

Controles Internos Patrimoniais Recomendados pelas LICIC

Aspectos do Controle Patrimonial	CENTRO OESTE				NORDESTE								NORTE						SUDESTE				SUL		Total			
	Brasília	Goânia	Campo Grande	Cuiabá	Salvador	Fortaleza	Recife	São Luís	Maceió	Teresina	Natal	João Pessoa	Aracaju	Manaus	Belém	Porto Velho	Macapá	Rio Branco	Boa Vista	Palmas	São Paulo	Rio de Janeiro	Belo Horizonte	Vitória		Curitiba	Porto Alegre	Florianópolis
1 Estabelece critérios de controle patrimonial	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	24
2 Estabelece critérios para dar baixa no patrimônio	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	0	1	1	0	1	1	1	0	0	1	0	1	1	0	1	13
3 Indica critérios específicos para a incorporação do patrimônio	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	2
4 Menciona critérios de transferência física do patrimônio	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	4
5 Indica o tratamento que deve ser adotado para estoques em almoxarifado	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
6 Requer a elaboração de relatórios periódicos	0	1	1	1	0	1	1	1	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	1	1	0	0	16
Perfil do Controle																												0
1 Determina a existência de um órgão de controladoria	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
2 Menciona a adoção do regime de competência para a avaliação patrimonial	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5
3 Exige que o controller seja um profissional com formação em Ciências Contábeis	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
4 Exige que o controller seja um funcionário público concursado	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
5 Exige que o controller tenha um nível de pós-graduação	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	5
Total	0	5	7	6	1	4	3	5	1	1	4	2	1	3	3	2	3	4	2	1	3	6	1	4	3	4	2	81

Fonte: Elaborado pela Autora

APÊNDICE B – Base de Variáveis de Controle *Proxy*

Procedimento Contábil Patrimonial Atendido por Capital

Capitais	Procedimento Contábil Patrimonial										PCP's (3,4,5,6,7,10,11, 12,13 e 17)	Total de Procedimentos Atendidos (Por Capital)	% de Atendimento
	(PCP 3) Demais Créditos a Receber	(PCP 4) Dívida Ativa, Tributária e não-tributária	(PCP 5) Provisões	(PCP 6) Ativo/Passivo Contingentes	(PCP 7) Bens móveis e imóveis	(PCP 10) Empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias	(PCP 11) Benefícios a receber	(PCP 12) Provisão atuarial do regime próprio de previdência	(PCP 13) Fornecedores por competência	(PCP 17) Investimentos Permanentes			
Aracaju	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	10	7	70%
Belém	1	1	1	1	0	1	0	1	1	0	10	6	60%
Belo Horizonte	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
Boa Vista	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10	8	80%
Campo Grande	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	10	7	70%
Cuiabá	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	10	7	70%
Curitiba	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
Florianópolis	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	10	7	70%
Fortaleza	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
João Pessoa	1	0	1	1	0	1	0	1	1	0	10	5	50%
Goiânia	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	10	6	60%
Macapá	1	1	0	1	1	1	1	0	1	0	10	6	60%
Maceió	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	10	6	60%
Manaus	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
Natal	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	10	6	60%
Palmas	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10	8	80%
Porto Alegre	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	10	6	60%
Porto Velho	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
Recife	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
Rio Branco	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	10	7	70%
Rio de Janeiro	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
Salvador	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10	8	80%
São Luís	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
São Paulo	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
Teresina	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	8	80%
Vitória	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	10	7	70%

Fonte: Autor

Variáveis de Controle

Ranking (ISDEL) Governança para o Desenvolvimento	Capitais	% de Atendim o (PCP's)	Índice de Transparência	Índice de Governança para Desenvolvimen to (SEBRAE)	IDH	Itens de Controle Interno (LCIC)	Receitas Orçamentárias (Ano 2018)	Despesa empenhada na subfunção 124 (Controle Interno) em R\$ (Ano 2018)	População (Ano 2018)
1°	Belo Horizonte	0,8	8,2	0,69	0,81	1	11.429.194.371	15.209.836	7.540.353
2°	Curitiba	0,8	8,1	0,675	0,823	3	9.415.020.751	s/informação	3.787.994
3°	Porto Alegre	0,6	10	0,669	0,805	4	6.945.870.073	1.440	4.443.057
4°	Palmas	0,8	3,7	0,621	0,788	1	1.314.409.077	s/informação	839.568
5°	Vitória	0,7	7,8	0,619	0,845	4	1.914.057.317	1.124.141	1.078.665
6°	São Paulo	0,8	9,3	0,615	0,805	3	54.338.012.265	254.071	48.152.700
7°	Rio de Janeiro	0,8	8,5	0,61	0,799	6	27.673.483.800	s/informação	25.995.348
8°	Recife	0,8	8,4	0,606	0,772	3	5.583.231.469	7.391.645	3.251.166
9°	Fortaleza	0,8	8	0,599	0,754	4	7.829.463.058	s/informação	5.219.432
10°	Salvador	0,8	6,4	0,596	0,759	1	7.132.868.545	s/informação	5.876.184
11°	Cuiabá	0,7	8,5	0,592	0,785	6	2.496.499.646	85.505	1.756.101
12°	João Pessoa	0,5	9	0,589	0,763	5	2.379.689.448	45.487	3.206.872
13°	Maceió	0,6	9	0,575	0,721	1	2.513.266.258	s/informação	3.065.127
14°	Natal	0,6	6,5	0,573	0,763	4	2.256.923.911	s/informação	1.755.324
15°	Rio Branco	0,7	8,1	0,566	0,799	4	1.140.171.677	8.950	754.114
16°	Florianópolis	0,7	7,7	0,553	0,847	2	2.064.817.805	57.586	955.596
17°	Teresina	0,8	6,9	0,552	0,751	1	3.362.949.574	29.000	2.542.290
18°	São Luís	0,8	7	0,548	0,768	5	3.259.616.248	8.569.810	3.248.805
19°	Goiânia	0,6	5,4	0,543	0,799	2	5.127.260.175	15.175	4.345.917
20°	Boa Vista	0,8	7,2	0,524	0,752	2	1.508.012.630	1.734.263	652.838
21°	Porto Velho	0,8	6,4	0,522	0,736	2	1.661.960.246	s/informação	1.533.657
22°	Aracaju	0,7	5,2	0,521	0,77	1	2.228.841.424	2.651.081	1.924.569
23°	Manaus	0,8	3,9	0,514	0,737	3	6.014.148.907	s/informação	6.283.173
24°	Belém	0,6	8,5	0,502	0,746	3	3.368.312.832	910.425	4.338.126
25°	Macapá	0,6	4,3	0,474	0,733	3	807.925.537	s/informação	930.990
26°	Campo Grande	0,7	5,2	0,449	0,784	7	3.656.220.353	5.203.875	1.727.964

Fonte: Autor

APÊNDICE C – Contagem de Contas Patrimoniais em uso no Plano de Contas

Análise de Contas Patrimoniais por Capital

Contas Utilizadas														
Ano/UF	AC	AL	AM	AP	BA	CE	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	
2018	122	157	175	106	172	129	130	86	132	285	122	133	103	
Contas Não Utilizadas														
2018	624	589	571	640	574	617	616	660	614	461	624	613	643	
Contas Utilizadas														
2018	16%	21%	23%	14%	23%	17%	17%	12%	18%	38%	16%	18%	14%	
Valores Utilizados														
2018	R\$23,4 bi	R\$26,7 bi	R\$185 bi	R\$7,8 bi	R\$478,1 bi	R\$93,9 bi	55,7 bi	123,3 bi	R\$79,6 bi	R\$193,1 bi	R\$72,5 bi	R\$34,3 bi	R\$32,3 bi	
Contas disponíveis														
Contas Utilizadas														
Ano/UF	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO	Total Geral
2018	71	171	130	148	316	54	119	100		159	128	746	125	4119
Contas Não Utilizadas														
2018	675	575	616	598	430	692	627	646	746	587	618	0	621	15277
Contas Utilizadas														
2018	10%	23%	17%	20%	42%	7%	16%	13%	0%	21%	17%	100%	17%	
Valores Utilizados														
2018	R\$22,9 bi	R\$108,8 bi	R\$62,3 bi	R\$167,5 bi	R\$797 bi	R\$31,3 bi	R\$18,8 bi	R\$33,9 bi	X	R\$29,5 bi	R\$29,8 bi	R\$1.621,3 bi	R\$28,7 bi	R\$4.358,7 bi
Contas disponíveis														

Fonte: Autor

ANEXO A – Etapas de Implantação de Controle Interno

Planejamento por Etapas no Controle Interno – ATRICON



Fonte: Castro et al., (2016)