

GERSON VICENTE MENESES DO VALE

**O ÍNDICE DE CONVERGÊNCIA E CONSISTÊNCIA CONTÁBIL NOS MUNICÍPIOS
DE JABOATÃO DOS GUARARAPES E RECIFE E A ADERÊNCIA ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
(IPSAS): UM ESTUDO COMPARATIVO**

RECIFE/PE

2022



**Universidade Federal Rural de Pernambuco
Pró-Reitora de Pesquisa e Pós-Graduação
Unidade Acadêmica de Educação a Distância e Tecnologia
Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal**

**O ÍNDICE DE CONVERGÊNCIA E CONSISTÊNCIA CONTÁBIL NOS MUNICÍPIOS
DE JABOATÃO DOS GUARARAPES E RECIFE E A ADERÊNCIA ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
(IPSAS): UM ESTUDO COMPARATIVO**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado a Unidade Acadêmica de
Educação a Distância e Tecnologia, como
requisito para a obtenção do Título de
Especialista em Gestão Pública Municipal.

Orientador: Prof. Me. Adriano Gomes Ferreira

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal Rural de Pernambuco
Sistema Integrado de Bibliotecas
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- V149 do Vale, Gerson Vicente Meneses
O índice de convergência e consistência contábil nos municípios de Jaboatão dos Guararapes e Recife e a aderência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS): Um estudo comparativo / Gerson Vicente Meneses do Vale. - 2022.
38 f.
- Orientador: Adriano Gomes Ferreira.
Inclui referências e anexo(s).
- Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Especialização em Gestão Pública Municipal, Recife, 2023.
1. Contabilidade pública. 2. Gestão Pública Municipal. 3. Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 4. Índice de Convergência e Consistência dos Municípios de Pernambuco. 5. Transparência. I. Ferreira, Adriano Gomes, orient. II. Título

**Universidade Federal Rural de Pernambuco
Pró-Reitora de Pesquisa e Pós-Graduação
Unidade Acadêmica de Educação a Distância e Tecnologia
Pós-Graduação em Gestão Pública Municipal**

**O ÍNDICE DE CONVERGÊNCIA E CONSISTÊNCIA CONTÁBIL NOS MUNICÍPIOS
DE JABOATÃO DOS GUARARAPES E RECIFE E A ADERÊNCIA ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
(IPSAS): UM ESTUDO COMPARATIVO**

GERSON VICENTE MENESES DO VALE

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
julgado adequado para obtenção do Título
de Especialista em Gestão Pública
Governamental. Defendida e aprovado por

em __/__/2022 pela Banca Examinadora.

Banca examinadora:

Orientador: Prof.Me. Adriano Gomes Ferreira

Membro Interno-Departamento de Administração/UFRPE

Membro Interno-Departamento de Administração/UFRPE

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Rubens e Arizete, pelo apoio incondicional em todos os momentos. À minha esposa, Michelle, por todo o incentivo, confiança e carinho. À minha filha, Isabella, pelo amor e compreensão.

AGRADECIMENTOS

A realização dessa especialização fazia parte do meu projeto de vida, desde a conclusão da graduação na Universidade. Entretanto, vieram mudanças significativas na minha vida e esse objetivo teve que ser adiado por alguns anos.

Sempre tive a curiosidade em pesquisar temas relacionados ao fato de como a gestão pública municipal poderia melhorar a qualidade de vida das pessoas, principalmente as mais vulneráveis. Nessa caminhada de estudos, ficou nítida a contribuição que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público poderia fornecer no aprimoramento de políticas públicas capazes de efetivar o aumento do bem-estar social nos municípios e fortalecer a transparência sobre os recursos públicos.

Contudo, a efetivação dessa jornada só foi possível porque contei com o apoio de pessoas muito especiais que me encorajaram a vencer as barreiras e seguir em frente até a conclusão desse trabalho. Os diversos desafios incluíram uma pandemia onde atuei no sertão na linha de frente, aulas online, lockdown e os diversos desafios de busca e salvamento ocasionados pelas fortes chuvas na Região Metropolitana do Recife.

Minha gratidão primeiramente a Deus, que me fortaleceu para não desistir e seguir em frente.

Aos meus pais por sempre me apoiarem nos meus projetos acadêmicos e me ensinarem a ter amor pelos estudos e pelas pessoas.

À minha esposa Michelle, que sempre esteve comigo durante todos os momentos, sendo minha incentivadora e apoio incondicional. Sem ela jamais chegaria até aqui.

À minha filha Isabella pela compreensão com a redução do tempo das nossas brincadeiras e passeios.

Ao meu orientador, Adriano Gomes Ferreira pela paciência, sugestões que agregaram valor a pesquisa, revisões valiosas conforme as regras da ABNT e excelentes aulas.

Ao meu amigo, Laurinaldo Félix Nascimento pelo incentivo, pelas revisões primorosas e pelas dicas valiosas sobre metodologia científica, bibliografia e regras da ABNT.

Muito obrigado a todos vocês.

RESUMO

O atual cenário de transformações na Contabilidade Pública através da harmonização internacional das normas contábeis inicia-se no Brasil em 2008 com a edição das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Nessa trajetória da convergência normativa pelas prefeituras até a data atual muitos desafios foram e continuam sendo enfrentados e o prazo limite para as normas serem plenamente aplicadas é o exercício de 2024. Dentre os principais benefícios da convergência está o aumento do nível de transparência das contas públicas e uma maior efetividade do controle social sobre o patrimônio público. Desta forma, o presente trabalho teve como objetivo analisar, à luz da capacidade da Gestão Pública Municipal, os desafios dos municípios de Jaboatão dos Guararapes e de Recife na aderência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O estudo teve como base um diagnóstico elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco com o objetivo de analisar o cumprimento das regras de contabilidade pública, em especial o nível de convergência e consistência exigidos. Esse diagnóstico se chama Índice de Convergência e Consistência dos Municípios de Pernambuco (ICCPE). Através dele foi possível aferir o nível de convergência às normas contábeis atuais, houve o levantamento dos itens de atendimento às normas estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do sistema de contabilidade no país, em relação ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e na elaboração das demonstrações contábeis dentro do padrão apresentado pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Tanto o PCASP como o MCASP são referências fundamentais de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) no contexto brasileiro e representam elementos centrais de mensuração do nível de convergência. Por outro lado, o nível de consistência contábil foi mensurado através de itens de conformidade entre as informações fornecidas através das prestações de contas eletrônicas enviadas pelos municípios e os dados registrados no sistema Siconfi, além da utilização de itens de confirmação dos saldos dos balanços registrados na prestação de contas eletrônica com os valores autorizados na Lei Orçamentária Anual.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; Gestão Pública Municipal; Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; Índice de Convergência e Consistência dos Municípios de Pernambuco, transparência e controle social.

ABSTRACT

The current scenario of transformations in Public Accounting through the international harmonization of accounting standards began in Brazil in 2008 with the publication of the first ten Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector by the National Treasury Secretariat (STN) in partnership with the Federal Council of Accounting (CFC). In this trajectory of normative convergence by city halls to date, many challenges have been and continue to be faced and the deadline for the norms to be fully applied is the year 2024. Among the main benefits of convergence is the increase in the level of transparency of public accounts and greater effectiveness of social control over public property. In this way, the present work aimed to analyze, in the light of the capacity of Municipal Public Management, the challenges of the municipalities of Jaboatão dos Guararapes and Recife in the adherence to the International Accounting Standards Applied to the Public Sector. The study was based on a diagnosis prepared by the Court of Auditors of the State of Pernambuco with the objective of analyzing compliance with public accounting rules, in particular the level of convergence and consistency required. This diagnosis is called the Convergence and Consistency Index of the Municipalities of Pernambuco (ICCPE). Through it, it was possible to assess the level of convergence to current accounting standards, there was a survey of items in compliance with the standards established by the National Treasury Department, the central body of the accounting system in the country, in relation to the Plan of Accounts Applied to the Public Sector (PCASP) and in the preparation of financial statements within the standard presented by the Accounting Manual Applied to the Public Sector (MCASP). Both PCASP and MCASP are fundamental references of convergence to the International Accounting Standards Applied to the Public Sector (IPSAS) in the Brazilian context and represent central elements for measuring the level of convergence. On the other hand, the level of accounting consistency was measured through items of conformity between the information provided through the electronic rendering of accounts sent by the municipalities and the data recorded in the Siconfi system, in addition to the use of items to confirm the balances of the balance sheets recorded in the electronic rendering of accounts with the amounts authorized in the Annual Budget Law.

Keywords: Public Accounting; Municipal Public Management; International Accounting Standards Applied to the Public Sector; Convergence and Consistency Index of the Municipalities of Pernambuco, transparency and social control.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
IFAC	International Federation of Accountants
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ICCPE	Índice de Convergência e Consistência dos municípios de Pernambuco
FMI	Fundo Monetário Internacional
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NPM	New Public Management

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	Objetivos	12
1.1.1	Objetivo Geral	12
1.1.2	Objetivos Específicos	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1	A evolução histórica da Contabilidade Pública no Brasil	13
2.2	Conceitos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	15
2.3	Objetivos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público	15
2.4	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	16
3	AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	17
3.1	Normas Internacionais – IPSAS	17
4	PROCEDIMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA DE CAMPO	18
4.1	Classificação da Pesquisa	19
4.2	Universo da amostra	20
4.3	Procedimento de coleta de dados	21
4.4	Análise dos resultados	23
4.4.1	Análise descritiva individual	24
4.4.2	Análise descritiva comparada	31
5	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÃO	32
	REFERÊNCIAS	35
	ANEXO A – RESULTADO DA APURAÇÃO DAS NOTAS DE CONVERGÊNCIA E CONSISTÊNCIA DE JABOATÃO DOS GUARARAPES	38
	ANEXO B – RESULTADO DA APURAÇÃO DAS NOTAS DE CONVERGÊNCIA E CONSISTÊNCIA DE RECIFE	38

1 INTRODUÇÃO

A principal finalidade da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é registrar os atos e fatos da “fazenda pública, o patrimônio e suas mutações, tendo por base os princípios contábeis e as normas técnicas impostas por lei” (FIOROTTI, 2019, p. 3). Esse processo de geração de informações auxilia o gestor público na tomada de decisões e fortalece o controle social sobre o patrimônio público.

No contexto nacional, a contabilidade pública foi inicialmente regulamentada pelo Decreto 4.536 (1922). Posteriormente, houve a edição da Lei 4.320 (1964), a qual se configura como o principal instrumento de gestão, defesa e controle do patrimônio público das entidades que recebem direta ou indiretamente recursos públicos (MÉDIS, 2020).

Em virtude dos efeitos da globalização, a contabilidade pública vem se aperfeiçoando. O objetivo principal nesse momento é alcançar um padrão de comunicação que possibilite uma compreensão universal, sem as barreiras da nacionalidade e do idioma. Foi através da edição da Resolução 1.103 (2007) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e posteriormente da Portaria MF 184 (2008) que autorizou à Secretaria do Tesouro Nacional a coordenação junto ao Conselho Federal de Contabilidade na condução da convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade elaboradas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). A IFAC é o órgão representativo da profissão contábil a nível mundial e desenvolvedor do conjunto básico de normas para as entidades do setor público.

Tendo em vista esse contexto, o CFC elaborou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, intituladas NBC T 16.1 a NBC T 16.10 (2008), onde são apresentados o arcabouço conceitual basilar para a contabilidade pública. Na mesma trajetória, a STN publicou a 1ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Outra mudança importante na contabilidade pública brasileira foi a ênfase proporcionada ao aspecto patrimonial em detrimento ao foco orçamentário evidenciado ao longo das décadas pela Lei 4.320 (1964) segundo Moura, Nascimento e Viotto (2021). Apesar da tentativa de conciliar as duas informações, houve um destaque maior ao aspecto patrimonial.

Dessa forma, o processo de convergência da contabilidade pública brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade vem promovendo grande transformação de perspectiva não apenas no aspecto de contabilização, mas também na busca por redução de gastos e maior transparência (MORO *et al.*, 2019). A padronização de informações contábeis traria ao usuário da informação facilidade na tomada de decisão e reduziria os custos relativos ao levantamento, análise e interpretação de Demonstrações Contábeis baseadas atualmente em normas e padrões diferentes dos adotados no contexto internacional.

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público também são chamadas de IPSAS, sigla de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Essas normas estão sendo identificadas como um fator de estímulo às reformas governamentais e ao equilíbrio fiscal. Segundo Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019), a implementação dessas normas em diversos países tem como principal motivação as recomendações feitas por organismos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial.

Conforme afirma Moura, Nascimento e Viotto (2021), diversos países estão na atualidade em processo de implantação das IPSAS e as consideram como bússolas no aprimoramento de suas normas contábeis. Hoje são mais de 50 países, entre eles o Brasil. O início da convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil passou a ser obrigatório ao término do exercício de 2014.

No que se refere às experiências internacionais no processo de convergência, de acordo com Bellanca e Vandernoot (2013), em 2003 ocorreram mudanças significativas na administração belga em relação à convergência aos padrões internacionais de contabilidade. A reforma trouxe a implementação das IPSAS e do regime de competência no setor público belga. Anteriormente, com a adoção do regime de caixa, cujo enfoque era orçamentário, ocorria a falta de informações patrimoniais, sobre dívidas do setor público e de previsões para longo prazo. Após a efetiva implantação das IPSAS, do regime de competência na contabilização e do enfoque patrimonial, houve a melhoria significativa da transparência, do controle interno e da evidenciação de informações coerentes e completas sobre receitas e despesas, além de avanços no aspecto da comparabilidade.

Entretanto, as mesmas pesquisadoras destacaram fatores que podem desestimular a implantação das IPSAS. Segundo Bellanca e Vandernoot (2013), a mudança do regime de caixa para o regime de competência pode desestimular a

adoção das normas devido ao volume de trabalho despendido no novo processo. Além desse fator, quanto maior a complexidade da entidade, maior será o custo com sistemas informacionais, treinamento do corpo técnico, consultoria de especialistas, entre outros, e isso significa maior tempo despendido e dificuldade na consolidação das informações contábeis.

Dessa forma, o presente estudo tem como fundamento a importância do processo de construção da informação contábil aplicada ao setor público como um bem público, uma ferramenta de controle social e um direito social. Além disso, quanto maior a transparência, maior será o *accountability* da ação governamental. Nessa perspectiva, o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pode significar um aumento da eficácia do gasto público e das políticas públicas, caso seja utilizada para a vigilância das ações estatais.

Tendo em vista esses aspectos, o problema da pesquisa se caracteriza da seguinte forma: **Quais os principais pontos a serem melhorados na Contabilidade Pública dos municípios de Jaboatão dos Guararapes e Recife após a aplicação do Índice de Convergência e Consistência Contábil dos municípios pernambucanos (ICCPE)?**

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral

Avaliar como os municípios de Jaboatão dos Guararapes e de Recife conseguiram atingir os índices de convergência e de consistência contábil no ano de 2021.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Verificar através da estrutura e da apresentação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público dos municípios de Recife e Jaboatão dos Guararapes os seus respectivos Índices de Convergência e Consistência Contábil;
- Identificar as principais dificuldades em comum apresentadas pelos municípios de Recife e Jaboatão dos Guararapes na elaboração das

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público através do Índice de Convergência e Consistência dos municípios pernambucanos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1.A evolução histórica da Contabilidade Pública no Brasil

No Brasil colônia, a contabilidade pública de Portugal era a mesma do Brasil, mesmo tendo o início da exploração da nação por empresas privadas e não pelo governo público de Portugal, pois as terras eram arrendadas até 1530 (Silva, 2015). O foco inicial era a exploração da madeira, especialmente das árvores chamadas de Pau-Brasil.

Contudo, no período anterior a chegada da família real ao Brasil, existia pouco desenvolvimento em matéria contábil na colônia brasileira. Nesse período, o principal marco foi a fundação da primeira repartição fiscal no Brasil em 1549, sendo procurador da Fazenda, Antonio Cardoso de Barros (SAUERBRONN; SILVA, 2017).

Após a chegada da família real ao Brasil houve um desenvolvimento mais significativo da Contabilidade Pública Brasileira no sentido da sua organização. Em 28 de julho de 1808 foi editado um alvará pelo príncipe Regente, D. Pedro I, criando o Erário Régio e o Conselho da Fazenda, cujo objetivo era possibilitar a administração, a arrecadação e a distribuição dos recursos públicos, tendo em vista atender aos interesses do trono e de seus vassalos (SLOMSKI, 2003).

Prosseguindo, foi em 1850, através da promulgação da lei que instituiu o Código Comercial, que a escrituração contábil e a elaboração anual dos Balanços Gerais se tornaram itens obrigatórios. Contudo, somente começou a ser exigido maior controle do patrimônio público com a ocorrência da proclamação da República, em 1889 (ARAUJO, 2004).

Entretanto, após a criação do Erário Régio, sucederam-se algumas décadas de retrocesso, tornando a Contabilidade Pública praticamente inoperante e sem a devida importância. Esse fato, por exemplo, motivou a recusa pela Inglaterra em conceder um empréstimo ao Brasil em 1914, pois inexistia documentação contábil do tesouro brasileiro (SOARES; SCARPIN, 2010).

Nesse sentido, houve a criação de uma Comissão para organizar os serviços de Contabilidade do Tesouro. Esse fato possibilitou uma significativa evolução da

Contabilidade Pública brasileira no século XX, especificamente a partir do Decreto Federal nº 4.536, de 28 de Janeiro de 1922 (RIGHES, CALEGARI, 2014, p.20). Esse decreto teve como objetivo sistematizar o Código de Contabilidade Pública da União.

Logo depois, foi publicada a Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964, responsável por estabelecer normas gerais de direito financeiro, possibilitando a padronização, a elaboração e o controle orçamentário e das demonstrações contábeis da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (RIGHES, CALEGARI, 2014, p.20).

A partir dos anos 90, ocorre uma reestruturação das finanças públicas no país. Nessa época nascia um novo modelo de Estado no Brasil. Esse processo de reestruturação das finanças impactou, também, o ponto de partida das ações em prol da convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil aos padrões internacionais (SANTOS, 2018). Entretanto, as medidas se tornaram mais efetivas a partir de meados dos anos 2000.

No ano de 2000, o governo Fernando Henrique Cardoso, promulga a Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. A partir dessa lei, embasada pela Constituição Federal, houve o aprimoramento da responsabilidade da gestão fiscal nos governos, nas três esferas (LRF, 2000) e também um aumento no nível de transparência sobre o erário público. A partir da entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal, a gestão pública no país deixou de ser meramente intuitiva e assumiu um caráter técnico e pragmático conforme se observa no art. 1º, § 1º do texto legal:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2020).

Dessa forma, verifica-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal, conhecida como Lei Complementar nº 101/2000, contribuiu significativamente com a mudança

no cenário da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil junto com a Lei nº 4.320/1964 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

2.2 Conceitos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A contabilidade pode ser definida como a “ciência social que estuda a evolução do patrimônio, demonstrando suas variações de ordem qualitativa e quantitativa (aumentativa e diminutiva)” (OLIVEIRA, SANTOS E SIMÕES, p. 56, 2016). Ela contribui no processo de gestão das entidades através do fornecimento de informações confiáveis, úteis e tempestivas, possibilitando a tomada de decisões e o controle social.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é definida como o ramo da ciência contábil que estuda o controle patrimonial de entidades do setor público através dos Princípios de Contabilidade e das normas contábeis (BEZERRA FILHO, 2015, p.2). Segundo a NBC T 16.1 do CFC (2008), o objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio da entidade pública. Nesse sentido, a Contabilidade Pública pode ser definida como o ramo da ciência contábil que define as normas e técnicas aplicadas pelos entes que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos.

Dessa forma, como Ciência Contábil, a Contabilidade Pública está focada em estudar, controlar e levantar informações tempestivas sobre o patrimônio dos órgãos e entidades da administração pública, o orçamento público e os atos praticados pelo gestor sobre o patrimônio público (SOARES; SCARPIN, 2010). Por isso, a Contabilidade Pública possibilita uma base teórica capaz de auxiliar na elaboração de demonstrativos contábeis de pessoas jurídicas de direito público.

2.3 Objetivos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Apesar da NBC TSP 16.1 não estar mais em vigor, a sua conceituação sobre o objetivo da Contabilidade Pública continua bastante atual:

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (NBC TSP 16.1)

Tendo em vista a necessidade de se prestar contas sobre o patrimônio das entidades públicas, as Demonstrações Contábeis cumprem essa função. É através dessas demonstrações contábeis que a Contabilidade Pública consegue cumprir o objetivo de evidenciar as informações referentes aos resultados do exercício, o desempenho da gestão pública e as informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e patrimonial, contribuindo no controle social e na tomada de decisão (CFC, 2018).

O setor público possui uma característica fundamental que é a continuidade dos serviços públicos prestados ao cidadão. Nesse sentido, essa continuidade serve de fundamento para a utilização das Demonstrações Contábeis, pois é através dessas ferramentas que ocorre a evidenciação das alterações patrimoniais em determinado exercício (LOPES, 2021).

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é possibilitar a geração de informações aos usuários visando apoiar o processo de tomada de decisão, a correta prestação de contas e o suporte a instrumentalização do controle social.

2.4 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

O Conselho Federal de Contabilidade publicou, em 21 de novembro de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público tendo por objetivo o aperfeiçoamento e a padronização dos procedimentos contábeis no Brasil. Alinhado a esse processo, a Secretaria do Tesouro Nacional, publicou os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP) através das Portarias atualizadas (4/2010, 664/2010, 1/2011, 406/2011, 2/2012 e 437/2012).

Esses Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público possibilitaram a criação do arcabouço normativo para a elaboração das Demonstrações Contábeis no Setor Público, contemplando as premissas das NBCASP (BERTULINO *et al.*, 2012).

Foi estabelecido pela STN a obrigatoriedade de aplicação dos padrões estabelecidos para o exercício de 2013, para todos os entes da Federação. A adoção facultativa desses padrões se iniciou a partir de 2010.

Em novembro de 2008 houve a publicação pelo CFC das dez primeira Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Essas normas trouxeram inovações visando fortalecer o desenvolvimento institucional e conceitual

da contabilidade aplicada ao setor público e a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (BERTULINO *et al.*, 2012).

Dessa forma, as NBCASP foram desenvolvidas como uma estratégia para se alcançar as premissas das normas internacionais, aproximando os métodos da contabilidade pública com os Princípios de Contabilidade e estabelecendo o patrimônio público o foco prioritário dessa ciência.

3 AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

3.1 Normas Internacionais – IPSAS

Mesmo após a publicação desses normativos de contabilidade pública no contexto nacional, houve a necessidade de continuar na busca por uma maior inserção econômica do Brasil no circuito internacional, visando ampliar os investimentos externos. Esse fato possibilitou o início do processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais (BERTULINO *et al.*, 2012).

Nesse sentido, esse processo foi impulsionado quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Resolução nº 1.111/07, criando o Apêndice II da Resolução nº 750/1993, apresentando os Princípios de Contabilidade e inserindo-os no contexto do setor público.

A ideia inicial para justificar a convergência aos padrões contábeis internacionais era a possibilidade de proporcionar comparações entre as demonstrações contábeis, visando “adicionar capacidade informacional às demonstrações”(Mapurunga, Meneses & Peter, 2011 apud ZITKOSKI; LIMA, 2020).

As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), elaboradas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), fazem parte da configuração padrão de contabilidade pública no que se refere ao regime de competência. Esse padrão contábil já estava sendo aplicado em 37 países em 2018 e a estimativa é o crescimento desse número para 98 países em 2023 conforme aponta (SASSO, VARELA, 2020, p.2).

Por conseguinte, o *International Federation of Accountants* (IFAC), teve papel estratégico a nível mundial nesse sentido. O IFAC é a organização internacional de

defesa da profissão contábil sendo criada em 1977. Essa organização emite por meio do IPSASB (*The International Public Sector Accounting Standards Board*) as Normas Internacionais de Contabilidade Pública. O IFAC é apoiado por diversos organismos internacionais, a exemplo do Banco Mundial, do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e da Organização das Nações Unidas (COSTA, 2021).

Contudo, a partir de 1980, através das mudanças promovidas pela *New Public Management* (NPM), o recente processo de harmonização das IPSAS emitidas pelo IFAC em diversos países e a procura pela modernização das informações contábeis do setor público tem se tornado uma prioridade na gestão pública ao redor do mundo (COSTA, 2021).

Em relação a contabilidade pública brasileira, é possível afirmar que desde 1914, uma de suas características marcantes é o registro através do regime misto de fatos relacionados ao orçamento público e as finanças. Dessa forma, a título de exemplo, antes do início da implementação das IPSAS, no Brasil, não havia a contabilização da depreciação, da amortização e da exaustão de grande parte dos bens públicos. Dessa forma, o grande desafio no contexto organizacional da administração pública brasileira é migrar do regime contábil misto para o regime patrimonial (MORÁS; KLANN, 2018).

4 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA DE CAMPO

Foram pesquisados no site do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, as informações do Índice de Convergência e Consistência Contábil dos municípios de Pernambuco (ICCPE). Esse estudo visa analisar o levantamento mais atual nos demonstrativos contábeis contidos nas prestações de contas do exercício de 2020 dos municípios de Recife e Jaboatão dos Guararapes.

O ICCPE pode ser classificado como um importante instrumento de auditoria interna utilizado pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Esse índice, dentre outras informações, possibilita uma análise mais padronizada e imparcial do desempenho governamental dos municípios e de suas contas tendo em vista o alinhamento aos padrões e normas contábeis.

Dessa forma, a análise das demonstrações contábeis a partir do Índice de Convergência e Consistência Contábil desses dois municípios possibilitou verificar o nível de aderência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor

Público (IPSAS), pois os critérios utilizados se baseiam nas normas estabelecidas pelo órgão central do sistema de contabilidade nacional (Secretaria do Tesouro Nacional); no tocante à adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e também na elaboração das demonstrações contábeis no padrão estabelecido pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Importante ressaltar que as normas emitidas pela STN em parceria com o CFC, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público são os principais norteadores no processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais (MENDES, 2019).

Nesse sentido, a pesquisa analisou os onze critérios de avaliação organizados pelo TCE-PE em dois grupos. O primeiro grupo busca verificar o nível de convergência às Normas Contábeis a partir de oito quesitos com 47 itens de verificação. Por outro lado, o segundo grupo é composto por itens que visam analisar a consistência das informações contábeis e possuem três quesitos com 43 itens de verificação.

4.1 Classificação da Pesquisa

A partir da apresentação dos objetivos propostos, a referida pesquisa possui uma abordagem exclusivamente qualitativa. Além disso, quanto aos meios, é classificada como descritiva e exploratória. Em relação aos procedimentos, foi aplicado o método de pesquisa bibliográfica e documental, bem como a estratégia de pesquisa de análise de conteúdo, desenvolvido nos municípios de Jaboatão dos Guararapes e Recife, mediante a análise da aplicação do Índice de Convergência e Consistência Contábil (ICCPE) sobre as Demonstrações Contábeis publicadas no exercício de 2021.

Atualmente, a técnica de análise de conteúdo engloba transcrições de entrevistas, documentos institucionais, entre outros (VERGARA, 2005). Esse método se tornou conhecido a partir dos estudos promovidos pela Escola de Jornalismo da Universidade de Columbia, nos Estados Unidos (BARDIN, 1977, apud VERGARA, 2005, p. 15). A análise de conteúdo pode ser definida como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de

conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens. (BARDIN, 1977, p. 42).

O método de análise de conteúdo é formado basicamente por três etapas essenciais: a) pré-análise; b) exploração do material; c) tratamento dos dados e interpretação (BARDIN, 1977). Na etapa da pré-análise observa-se o processo de seleção do material de pesquisa e a escolha dos procedimentos a serem implementados. A exploração do material se refere a execução desses procedimentos previamente selecionados. Por fim, o tratamento e interpretação estão relacionados a geração de inferência e dos resultados da investigação (VERGARA, 2005).

Apesar de ter sido elaborada com base no método quantitativo de pesquisa, a análise de conteúdo possibilita o uso tanto de abordagens pelo método quantitativo como também pelo método qualitativo (BARDIN, 1977). Esse aspecto possibilita a ampliação de possibilidades metodológicas quando se trata de análise de conteúdo.

Uma das principais características da análise de conteúdo é a possibilidade de aplicá-la tanto em pesquisas exploratórias, ou seja, descobertas, quanto em pesquisas cujo foco é a verificação, confirmando ou refutando suposições ou hipóteses já conhecidas (VERGARA, 2005).

4.2 Universo da amostra

O universo da amostra é composto pelos 184 municípios do Estado de Pernambuco. A amostra dessa pesquisa é composta por 2 municípios do Estado de Pernambuco, sendo eles: Recife e Jaboatão dos Guararapes. Para fazer parte da amostra foi necessário que as informações referentes ao índice de consistência e convergência estivessem disponíveis no portal eletrônico do TCE/PE.

Os dois municípios da amostra foram escolhidos por razões econômicas. Respectivamente, Recife e Jaboatão dos Guararapes representam o primeiro e o segundo Produto Interno Bruto (PIB) no ranking dos municípios pernambucanos (IBGE, 2019).

4.3 Procedimento de coleta de dados

Os dados foram coletados por meio de pesquisa documental realizada através do site do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Em sua quarta edição, o Índice de Convergência e Consistência dos Municípios de Pernambuco (ICCPE) apresenta os dados coletados a partir do levantamento mais recente, relativo ao ano de 2021, referente aos demonstrativos contábeis contidos nas prestações de contas do exercício de 2020 de todos os 184 municípios pernambucanos (TCE-PE, 2021).

O diagnóstico realizado pelo TCE-PE teve por objetivo verificar se as demonstrações contábeis dos municípios pernambucanos estão em conformidade com as regras de contabilidade pública, em relação ao nível de consistência e convergência. A base legal que serviu de parâmetro para esse diagnóstico foi o artigo 12, parágrafo único da Portaria – STN 634/2013 com o artigo 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Índice de Convergência e Consistência Contábil possui 11 critérios de avaliação, os quais foram subdivididos em 90 subcritérios de avaliação. Para cada um desses subcritérios foi estipulado um nível de atendimento podendo ser sim (atende integralmente), não (não atende) ou parcialmente (atende parcialmente). Na planilha do checklist do ICCPE, na coluna denominada nota, o número 2 significa o atendimento integral ao quesito apresentado, o número 1 simboliza o atendimento parcial e o número 0 representa o não atendimento.

A tabela abaixo evidencia a pontuação dos grupos, subgrupos e dos critérios avaliados, o peso de cada item e a pontuação máxima possível representada no cálculo do ICCPE:

Crêterios de Avalia�o	Quantidade de Itens	Peso do Item	Pontua�o Máxima	% Máximo
1. CONVERGÊNCIA	47		141	37,60%
1.1 Estrutura e forma de apresenta�o do Balanço Orçamentário	7	1,5	21	5,60%
1.2 Estrutura e forma de apresenta�o do Balanço Financeiro	6	1,5	18	4,80%
1.3 Estrutura e forma de apresenta�o do Balanço Patrimonial	9	1,5	27	7,20%
1.4 Estrutura e forma de apresenta�o da Demonstra�o das Varia�es Patrimoniais	5	1,5	15	4,00%
1.5 Estrutura e forma de apresenta�o da Demonstra�o do Fluxo de Caixa	3	1,5	9	2,40%
1.6 Estrutura e forma da Demonstra�o das Muta�es do Patrimônio Líquido	2	1,5	6	1,60%
1.7 Estrutura e forma de apresenta�o das Notas Explicativas e Aspectos Gerais'	9	1,5	27	7,20%
1.8 Estrutura e forma de apresenta�o de Outros Demonstrativos Contábeis	6	1,5	18	4,80%
2. CONSISTÊNCIA	43		234	62,40%
2.1 Consistência entre as informa�es prestadas na PC eletrônica x SICONFI	12	2	48	12,80%
2.2 Consistências dos Saldos dos Balanços	25	3	150	40,00%
2.3 Consistência entre as informa�es prestadas na PC eletrônica anterior x informa�es prestadas na PC eletrônica atual (Peso 3)	6	3	36	9,60%
TOTAL	90		375	100%

Fonte: TCE-PE

Foram elaborados dois grupos com os seus respectivos critérios de avalia o. No primeiro se verifica a Convergência  s Normas de Contabilidade, sendo composto por 8 quesitos com 47 itens de verifica o. O segundo grupo se observa a Consistência das Informa es Contábeis, sendo formado por 3 quesitos com 43 itens de verifica o.

Através do  ndice de Convergência e Consistência dos Municípios de Pernambuco (ICCPE) foi possível quantificar, pontuar e elencar o nível de alinhamento das demonstra es contábeis de cada prefeitura com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, além de possibilitar a compara o entre o nível de Convergência e Consistência das Informa es Contábeis registradas nas Presta es de Contas.

Ressalte-se que a pontua o computada corresponde   informa o fornecida pela prefeitura através dos demonstrativos contábeis enviados eletronicamente ao sistema e-TCE e também ao Sistema de Informa es Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), além das informa es apresentadas na Lei Orçamentária Anual.

O resultado do cálculo desse  ndice de Convergência e Consistência dos Municípios de Pernambuco possibilitou a cria o de um ranking, variando entre zero e 194 pontos, composto por 5 níveis de convergência e consistência contábil, apresentado a seguir:

Nível do ICCPE	Intervalo do ICCPE
Desejado	=100%
Aceitável	>=90% e <100%
Moderado	>=70% e <90%
Insuficiente	>=50% e <70%
Crítico	<50%

Fonte: TCE-PE

Conforme apresentado na tabela acima, caso o resultado do ICCPE seja igual a 100%, isso significará o atendimento integral a todos os 90 subcritérios apresentados. Caso o resultado seja maior ou igual a 90% e menor que 100%, o resultado terá um nível aceitável. O nível moderado representa um resultado maior ou igual a 70% e menor que 90%, o nível insuficiente varia entre o maior ou igual a 50% e menor que 70% e o crítico representa um resultado inferior a 50%.

Basicamente, o procedimento da coleta de dados terá por objetivo analisar as informações mais relevantes contidas na planilha denominada Checklist para Análise das Demonstrações Contábeis, dos municípios de Recife e de Jaboatão dos Guararapes, verificando o atendimento aos 11 critérios de avaliação do ICCPE e seus 90 subcritérios.

A análise dos dados terá por objetivo verificar se a estrutura e apresentação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público declaradas eletronicamente por esses dois municípios estão compatíveis com a parte V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP – 8ª Edição), elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Além disso, visa também verificar se há consistência entre as informações apresentadas na Prestação de Contas e nos saldos dos Balanços.

4.4 Análise dos resultados

A análise dos dados obtidos através da coleta no portal eletrônico do TCE-PE foi dividida em duas fases: descritiva individual e descritiva comparada. Na análise descritiva individual o objetivo principal foi refletir sobre os fatores que levaram a composição na nota do Índice de Consistência e Convergência Contábil em cada município. Na parte descritiva comparada, foi realizada a verificação de pontos

divergentes e pontos em comum de consistência e convergência entre os dois municípios.

4.4.1 Análise descritiva individual

A primeira análise foi referente aos 11 quesitos e 90 itens de verificação do ICCPE e teve como foco as demonstrações contábeis do exercício de 2020. Essa análise foi necessária para entender a composição da nota do Índice de Consistência e Convergência Contábil e identificar pontos a serem aprimorados.

No caso de Jaboatão dos Guararapes, foi possível identificar um desempenho aceitável, pois apresentou uma nota de 95,47%. Esse resultado significa que foram alcançados 358 pontos dos 375 pontos que corresponde a pontuação máxima. Entretanto, foi observado variações depreciativas na nota em relação aos quesitos sobre Balanço Patrimonial, Consistência entre as informações prestadas na prestação de contas e consistências dos saldos dos balanços.

Resultado da Análise das Demonstrações das Contábeis para Apuração das Notas de Convergência e Consistência							
Parte V MCASP – 8ª edição		Itens	Peso	NCT*	NCA**	NCA%**	Participação Percentual por Quesito
		90	11	375	358	95,47%	
1	Balanço Orçamentário	7	1,5	21	21	100,00%	5,60%
2	Balanço Financeiro	6	1,5	18	18	100,00%	4,80%
3	Balanço Patrimonial	9	1,5	27	24	88,89%	7,20%
4	Demonstração das Variações Patrimoniais	5	1,5	15	15	100,00%	4,00%
5	Demonstração do Fluxo de Caixa	3	1,5	9	9	100,00%	2,40%
6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	2	1,5	6	6	100,00%	1,60%
7	Notas Explicativas e Aspectos Gerais	9	1,5	27	27	100,00%	7,20%
8	Outros Demonstrativos Contábeis	6	1,5	18	18	100,00%	4,80%
9	Consistência entre as informações prestadas na PC	12	2	48	40	83,33%	12,80%
10	Consistências dos Saldos dos Balanços	25	3	150	144	96,00%	40,00%
11	Consistência entre as informações prestadas na PC	6	3	36	36	100,00%	9,60%
TOTAL							100,00%

Fonte: TCE/PE

O primeiro item que apresentou exigências se refere ao quesito sobre Balanço Patrimonial. O item 14 desse quesito detalha a composição obrigatória do ativo, dividindo-se em ativo circulante e não circulante conforme o Manual de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (MCASP). Entretanto, conforme a análise das demonstrações contábeis feita pelo TCE-PE para a elaboração do ICCPE, a conta denominada Demais créditos e valores a curto prazo, apresentada no Balanço Patrimonial do município de Jaboatão dos Guararapes, deveria ser apresentada como

um detalhamento do grupo Créditos a Curto Prazo. Esse fato significa que a conta do ativo denominada Demais créditos e valores a curto prazo deveria ser considerada uma conta analítica e estar incluída no somatório da conta sintética intitulada Créditos a curto prazo.

O próximo item a apresentar exigências, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público vigente, foi o item 16 e que também se relaciona com o Balanço Patrimonial. Esse item consiste em uma orientação para se apresentar no quadro principal da demonstração contábil, ao lado das contas contábeis, os atributos legais sobre o superávit financeiro, que se divide em atributos financeiro e permanente.

Em relação a esse item 16, o município de Jabotão dos Guararapes apresentou essa informação apenas nas notas explicativas, quando tal informação deveria ter sido evidenciada no quadro principal do Balanço Patrimonial. Devido a isso, 50% da nota desse item foi considerada na nota total.

Continuando a análise, a terceira exigência tem relação com o item 52 e diz respeito ao fato de não haver consistência entre os valores da inscrição de restos a pagar não processados apresentados na Prestação de Contas Eletrônica (sistema e-TCE) e no demonstrativo Declaração de Contas Anuais (DCA), constante no SICONFI (Anexo I-D). A divergência entre os referidos valores é de 8,53%.

Os restos a pagar podem ser definidos como os compromissos realizados pelo Setor Público que foram empenhados no decorrer do exercício, mas que não foram pagos até o encerramento do ano (SILVA, 2008). Restos a pagar ainda se subdividem em processados e não processados. Segundo Albuquerque, Medeiros e Silva (2008), os restos a pagar processados são as despesas onde o credor já tenha entregue os bens ou serviços e cujo direito ao respectivo pagamento seja líquido e certo. Por outro lado, os restos a pagar não processados se referem a despesas onde o credor ainda não entregou bens ou serviços, sendo o direito do credor não apurado e nem reconhecido.

Dessa forma, a divergência no item 52 representa as inconsistências de informação sobre os restos não processados, sinalizando a fragilidade no efetivo controle das despesas pela Administração Pública.

A quarta exigência representa a inconsistência entre os valores de restos a pagar processados apresentados na Prestação de Contas Eletrônica (sistema e-TCE)

e no demonstrativo Declaração de Contas Anual (DCA), apresentado no sistema SICONFI (Anexo I-D). A divergência entre os referidos valores também é de 8,53%.

Por fim, a última exigência se refere ao item 69 e versa sobre a inconsistência no somatório dos saldos das contas com atributos legais que compõem o Passivo do Balanço Patrimonial acrescido do Saldo do Demonstrativo dos Restos a Pagar não processados do Balanço Orçamentário. A divergência entre os saldos é de 15,40%.

Apesar de Jaboatão dos Guararapes apresentar um bom nível de convergência e consistência contábil classificado como aceitável, existem pontos de grande importância a serem melhorados tanto no ativo circulante como no passivo. A conta Demais créditos e valores a curto prazo, integrante do ativo circulante, deveria ter seu saldo incluído no somatório da conta Crédito a curto prazo, pois representa um detalhamento desta, e também apresentar seus atributos legais.

No que se refere a consistência, os valores de restos a pagar não processados e processados apresentados na Prestação de Contas e no demonstrativo Declaração de Contas Anuais evidenciam diferenças de saldos. Refletir sobre como aprimorar o registro da liquidação da despesa pode auxiliar na construção de uma solução efetiva para esse problema de divergência entre saldos tanto entre restos a pagar processados como também nos não processados.

No caso do município de Recife, foi possível identificar um desempenho moderado, pois apresentou uma nota de 84,40%. Esse resultado significa que foram alcançados 316,50 pontos dos 375 pontos que correspondem a pontuação máxima. Entretanto, alguns pontos necessitam de melhoria em relação aos quesitos sobre Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Notas Explicativas e Aspectos Gerais das Demonstrações Contábeis, outros demonstrativos contábeis, consistência dos saldos do balanço através de equações contábeis e consistência entre as informações prestadas na Prestação de Contas Anterior e as informações prestadas na prestação de contas atual.

Resultado da Análise das Demonstrações das Contábeis para Apuração das Notas de Convergência e Consistência							
Parte V MCASP – 8ª edição	Itens	Peso	NCT*	NCA**	NCA%**	Participação Percentual por Quesito	
	90	11	375	316,5	84,40%		
1	Balanço Orçamentário	7	1,5	21	21	100,00%	5,60%
2	Balanço Financeiro	6	1,5	18	16,5	91,67%	4,80%
3	Balanço Patrimonial	9	1,5	27	24	88,89%	7,20%
4	Demonstração das Variações Patrimoniais	5	1,5	15	15	100,00%	4,00%
5	Demonstração do Fluxo de Caixa	3	1,5	9	9	100,00%	2,40%
6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	2	1,5	6	6	100,00%	1,60%
7	Notas Explicativas e Aspectos Gerais	9	1,5	27	19,5	72,22%	7,20%
8	Outros Demonstrativos Contábeis	6	1,5	18	13,5	75,00%	4,80%
9	Consistência entre as informações prestadas na PC	12	2	48	48	100,00%	12,80%
10	Consistências dos Saldos dos Balanços	25	3	150	120	80,00%	40,00%
11	Consistência entre as informações prestadas na PC	6	3	36	24	66,67%	9,60%
TOTAL							100,00%

Fonte: Site do TCE-PE

O primeiro item que apresentou exigências se refere ao quesito sobre Balanço Financeiro. O item 11 desse quesito detalha a composição do Saldo do Exercício Anterior e do Saldo do Exercício Seguinte. Entretanto, esses saldos não apresentaram em seu detalhamento a conta denominada Depósitos restituíveis e valores vinculados. Essa conta serve para controlar a movimentação de valores restituíveis, ampliando a transparência sobre ingressos e pagamentos extraorçamentários.

O segundo item a apresentar exigências está relacionado ao Balanço Patrimonial. O item 16 do ICCPE orienta a se apresentar, no quadro principal da referida demonstração contábil e ao lado das contas contábeis, os atributos legais como, por exemplo, o indicador do superávit primário e os atributos financeiro e permanente. Entretanto, essa informação não foi apresentada nem no quadro principal do Balanço Patrimonial, nem nas notas explicativas.

Outro item a apresentar inconformidades foi o 35 e está relacionado ao quesito 7 do ICCPE sobre Notas Explicativas e Aspectos Gerais das Demonstrações Contábeis. Esse item busca verificar se as notas explicativas estão conforme o padrão apresentado pelo Anexo X da Resolução TC N° 112/2020. Basicamente, esse item analisa se ocorre a apresentação dos saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos, mas que não estejam disponíveis para uso imediato por restrições legais ou controle cambial. Observa também se as informações relevantes sobre as transações de investimento e financiamento que não envolvem uso de caixa e todos os ajustes relacionados às retenções.

Contudo, ainda sobre o item 35, a análise realizada pelo TCE-PE observou que não foram apresentadas nas notas explicativas das demonstrações contábeis essas

informações sobre saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos e não disponíveis para uso imediato, nem informações sobre as transações de investimento e financiamento sem a utilização de caixa. Essa informação é de fundamental importância na gestão financeira municipal, pois possibilita uma visão correta sobre as disponibilidades financeiras do município.

No item 38, as notas explicativas relativas ao Balanço Patrimonial não apresentaram a disponibilidade de caixa detalhada, impossibilitando a identificação individualizada de recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória. O Anexo XIII da Resolução TC N° 112/2020 orienta essa individualização na apresentação desses recursos visando a transparência, o controle social e o aperfeiçoamento da gestão pública municipal.

Outro item importante a ser analisado se refere a Demonstração das Variações Patrimoniais presente no item 39. Conforme o Anexo XIV da Resolução TC N° 112/2020, essa demonstração deverá ser acompanhada de notas explicativas. Entretanto, a Prefeitura da Municipal de Recife não apresentou nas notas explicativas as Variações Patrimoniais Qualitativas decorrentes da incorporação de ativo, da desincorporação de passivo, da incorporação de passivo e da desincorporação de ativos.

É importante ressaltar que o objetivo da Demonstração das Variações Patrimoniais é possibilitar o conhecimento sobre as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou não da execução orçamentária, e apresentar o resultado patrimonial do exercício. Dessa forma, não apresentar as informações sobre as Variações Patrimoniais Qualitativas nas notas explicativas dificulta a evidenciação do resultado patrimonial do exercício, fragilizando a gestão patrimonial no âmbito do município.

O próximo item apresentado no ICCPE relativo ao município de Recife se refere as notas explicativas da Demonstração de Fluxo de Caixa e se baseia no Anexo XV da Resolução TC N° 112/2020.

Essas notas explicativas não apresentaram informações relativas aos saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos, mas sem a disponibilidade para uso imediato por restrições legais ou controle cambial. Também não houve a apresentação de informações sobre as transações de investimento e financiamento que não envolveram uso de caixa. É necessário observar que tais informações “são

úteis para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão” (MCASP, p.529, 2021).

Importante destacar que a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) apresenta os fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, apresentando as entradas e as saídas de caixa (MCASP, 2021). Contudo, a DFC deve ser acompanhada de notas explicativas, pois se faz necessário evidenciar informações importantes que não estiverem claramente ressaltadas na DFC.

Em relação ao quesito 8 (Outros Demonstrativos Contábeis), item 44, o Quadro Demonstrativo dos Tipos de Créditos, parte que integra as notas explicativas do Balanço Orçamentário, não está acompanhado da informação sobre os tipos de créditos. Não evidenciar os tipos de créditos enfraquece a qualidade da prestação de contas e do grau de responsabilização.

As notas explicativas nesse caso possuiriam o objetivo de lançar luz sobre valores decorrentes da execução do orçamento em relação aos tipos de créditos. Não apresentar essas notas explicativas pode gerar erros na tomada de decisão por parte do município como, por exemplo, o desconhecimento das despesas executadas por tipos de crédito (inicial, suplementar, extraordinário e especial). Esse fato pode impactar o resultado orçamentário do exercício.

A segunda parte do ICCPE se refere ao nível de consistência da informação contábil e busca analisar especificamente o nível de consistência dos saldos entre as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Os próximos quesitos e respectivos itens a serem analisados integram essa parte.

Por conseguinte, analisando o quesito 10 sobre a consistência dos saldos do balanço através de equações contábeis, percebe-se que o item 69 do ICCPE não obteve pontuação, pois não houve consistência no somatório dos saldos das contas com atributos legais que compõem o Passivo do Balanço Patrimonial acrescido do Saldo do Demonstrativo dos Restos a Pagar Não Processados do Balanço Orçamentário (BO) e da Inscrição dos Restos a Pagar não processados no Balanço Financeiro.

A falta de consistência nessas informações pode ocasionar dúvidas em relação a contabilização dos atos e fatos contábeis e também em relação ao nível de confiabilidade do somatório dos saldos dessas contas. Por isso, não apresentar essa informação no ICCPE deve representar um alerta para a própria Prefeitura do Recife

no sentido de buscar sanar essa inconsistência contábil e melhorar a qualidade da informação contábil.

Outro ponto crítico a ser melhorado se refere ao item 73 do ICCPE. Esse item busca verificar se os saldos dos Passivos Financeiros Anterior e Atual constantes no Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes do Balanço Patrimonial estão compatíveis com os Saldos Anterior e para o Exercício Seguinte (Total Geral) do Demonstrativo da Dívida Flutuante (DDF).

A dívida fluante é aquela contraída pela Administração Pública e sua duração alcança um breve e determinado período de tempo. Segundo a Lei nº 4.320/1964, a dívida fluante engloba os restos a pagar menos os serviços de dívida a pagar, os depósitos e os débitos de tesouraria. Existir divergência entre os saldos anterior e para o exercício seguinte do Demonstrativo da Dívida Flutuante e os saldos dos Passivos Financeiros Anterior e Atual e Passivos Financeiros e Permanentes pode dificultar a confiabilidade, o controle e a previsibilidade do montante da dívida fluante municipal.

Prosseguindo a análise, o item 81 apresenta a verificação sobre se os saldos do Patrimônio Líquido dos Exercícios Anteriores e Atual do Balanço Patrimonial (BP) estão compatíveis com os saldos do Patrimônio Líquido dos Exercícios Anterior e Atual do Balancete de Verificação. Tendo em vista que a base da escrituração contábil é o Balancete de Verificação e que esse balancete serve de parâmetro para a elaboração do Balanço Patrimonial, inconsistências entre os saldos do Patrimônio Líquido podem representar falhas no sistema contábil ou na contabilização dos lançamentos contábeis.

Por fim, o último quesito do ICCPE a ser analisado é o 11 e se refere a análise da consistência entre as informações prestadas na Prestação de Contas eletrônica anterior e as informações prestadas na Prestação de Contas atual. Nesse quesito foram encontradas duas inconsistências relativas aos itens 85 e 87.

Esses itens buscam averiguar se o saldo de restos a pagar apresentado no Quadro de Execução de Restos a Pagar Processados e Não Processados do Balanço Orçamentário do Ano Anterior confere com o saldo inscrito em exercícios constante no Quadro de Restos a Pagar Processados e Não Processados do Balanço Orçamentário Atual e com o Saldo Anterior dos Restos a pagar.

Resumindo, esses itens comparam o saldo dos restos a pagar do Balanço Orçamentário do Ano Anterior com o saldo do Balanço Orçamentário Atual.

Divergências consideráveis entre os valores desses saldos pode ocasionar problemas no cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por exemplo, no fim de cada exercício orçamentário, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em restos a pagar. Contudo, a inscrição de restos a pagar precisa observar as disponibilidades financeiras e critérios da legislação específica, de forma a evitar riscos e corrigir possíveis desvios capazes de promover o desequilíbrio das contas públicas, conforme observado na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

4.4.2 Análise descritiva comparada

Tendo em vista a análise descritiva comparativa sobre o desempenho dos municípios de Jaboatão dos Guararapes e Recife em relação ao Índice de Convergência e Consistência Contábil de Pernambuco (ICCPE), a análise se dividirá entre os critérios de avaliação relacionados à convergência e os critérios de avaliação relacionados à consistência.

É importante ressaltar que o ICCPE se baseia tanto no Manual de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (MCASP) como também no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Tanto o MCASP como também o PCASP são mecanismos basilares do processo de convergência da Contabilidade Pública Brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Estudar, refletir e comparar os principais itens a serem melhorados pode apresentar possibilidades de aperfeiçoamentos no processo de convergência.

O primeiro ponto a ser analisado entre os municípios do Recife e de Jaboatão dos Guararapes é o nível do ICCPE de cada um. Enquanto Jaboatão dos Guararapes apresenta um ICCPE aceitável ($\geq 90\%$ e $< 100\%$), Recife apresenta um ICCPE moderado ($\geq 70\%$ e $< 90\%$). Objetivamente, isso significa que Jaboatão dos Guararapes possui uma pontuação alcançada maior que a de Recife, pois atende uma quantidade maior de itens.

No que se refere aos critérios avaliados de convergência, tanto o município de Recife quanto o de Jaboatão dos Guararapes apresentam quesitos em comum a serem melhorados. Um deles está relacionado ao Balanço Patrimonial. Enquanto Jaboatão dos Guararapes falha na composição de contas do Ativo Circulante, trocando contas analíticas por sintéticas, a exemplo da conta “Demais Créditos e

valores a curto prazo”; o município de Recife não apresenta no Balanço Patrimonial os atributos legais (indicador do superávit financeiro).

No que se refere aos critérios avaliados de consistência, tanto o município de Recife quanto o de Jaboatão dos Guararapes mostram quesitos em comum a serem melhorados. Um deles está relacionado a consistência dos saldos dos Balanços. Enquanto Jaboatão dos Guararapes precisa se aperfeiçoar para atender a exigência presente no item 69 que se refere a consistência no somatório dos saldos das contas com atributos legais que compõem o Passivo do Balanço Patrimonial acrescido do Saldo do Demonstrativo dos Restos a Pagar Não Processados do Balanço Orçamentário e da Inscrição dos Restos a Pagar Não Processados do Balanço Financeiro.

Já o município de Recife, em relação aos itens do quesito sobre a consistência, apresenta cinco itens a serem melhorados. Os principais estão relacionados com a inconsistência dos saldos do Balanço Orçamentário na parte de Despesas Orçamentárias. Entre elas pode-se citar as colunas Dotação Orçamentária e Despesas Empenhadas. Além disso, existe inconsistência no somatório dos saldos das contas com atributos legais que compõem o Passivo do Balanço Patrimonial, a Inscrição de Restos a Pagar no Balanço Financeiro e o saldo do Demonstrativo dos Restos a Pagar Não Processados do Balanço Orçamentário.

Continuando, no Recife, os saldos dos Passivos Financeiros Anterior e Atual presentes no Balanço Patrimonial não conferem com os saldos anterior e para o exercício seguinte do Demonstrativo da Dívida Flutuante. Além disso, os saldos do Patrimônio Líquido dos Exercícios Anterior e Atual do Balanço Patrimonial não conferem com os saldos do Patrimônio Líquido do Exercício Anterior e Atual do Balancete de Verificação.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÃO

Essa pesquisa permitiu verificar através da estrutura e da apresentação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público dos municípios de Recife e Jaboatão dos Guararapes os seus respectivos índices de convergência e consistência contábil, possibilitando apontar melhorias a serem realizadas por cada município.

Além disso, foi possível identificar através do Índice de Convergência e Consistência dos municípios pernambucanos as principais dificuldades em comum apresentadas pelos municípios de Recife e Jaboatão dos Guararapes na elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. A resolução dessas dificuldades representariam mudanças alinhadas ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, fortalecendo a transparência, o controle institucional e social e a responsabilização (accountability) sobre a gestão do patrimônio público.

Fatores perceptíveis nos dois municípios estão relacionados ao tratamento da informação patrimonial. Enquanto o município de Jaboatão dos Guararapes deve se atentar principalmente a aspectos do Balanço Patrimonial, como as contas e subcontas do Ativo Circulante, onde ocorreu a troca de contas analíticas por sintéticas, o município de Recife deve focar no aprimoramento das Notas Explicativas e dos atributos legais apresentados no Balanço Patrimonial (indicador de superávit financeiro).

Buscar compatibilizar informações sobre saldos anteriores e saldos atuais e sobre as disponibilidades de caixa também deve ser um objetivo de curto prazo para o aprimoramento das Demonstrações Contábeis desses municípios.

Dentre as recomendações para as próximas pesquisas na área de Contabilidade Pública está a verificação sobre quais as principais dificuldades dos municípios da Região Metropolitana do Recife no processo de aderência às IPSAS. Talvez, mapear e elencar essas dificuldades possa contribuir no processo de apoio ofertado pelos órgãos de controle aos municípios.

É necessário pesquisar sobre quais são as principais dificuldades de se operacionalizar o processo de convergência nas prefeituras. No entanto, para se obter essas informações seria interessante adotar técnicas de pesquisa de campo. Outro ponto interessante seria pesquisar como a tecnologia da informação poderia auxiliar as prefeituras nesse processo de convergência, mas através de um baixo custo.

Por outro lado, a principal limitação da presente pesquisa é não ter envolvido uma quantidade maior de municípios, nem ter aplicado questionários ou feito entrevistas. O prazo limitado para concluir a pesquisa foi um fator preponderante nesse sentido.

Por fim, a principal contribuição da pesquisa para a literatura é a possibilidade de se utilizar o ICCPE como um guia didático e objetivo para as prefeituras se

aperfeiçoarem na direção do processo de convergência da Contabilidade Pública aos padrões internacionais. Cada requisito apresentado nesse índice pode ser facilmente mapeado, mensurado e gerenciado pelo setor de contabilidade pública da prefeitura.

Desse modo, o ICCPE ajudaria na melhoria contínua do processo de transparência das contas públicas e do controle social e possibilitaria um mapeamento das principais dificuldades apresentadas pelo município no processo de convergência às IPSAS.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Redescobrimo a contabilidade governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BARBOSA, E. S., SILVA, V. V., ALVES, K. R. C. P., & ALBUQUERQUE, M. A. (2016). **A contabilidade aplicada ao setor público e a teoria institucional: um estudo nos conselhos regionais de contabilidade no Brasil**. Disponível em: < <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb1/paper/view/5553/1376>>. Acesso em 22out. 2021.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BELLANCA, S., & VANDERNOOT, J. (2013). **Analysis of Belgian Public Accounting and its compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22**. International Journal of Business and Management, 8(9), 122-133. doi: 10.5539/ijbm.v8n9p122.

BERTULINO, Marta Maciel; PETER, Maria da Glória Arrais; MENESES, Anelise Florencio; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal**. Revista Controle. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. 2012.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRASIL. Lei Complementar n°. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

_____. Lei n°. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Ed. 9, Brasília: STN, 2021. Disponível em:<<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>> Acesso em: 20 jul. 2022.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2016). **NBC TSP Estrutura Conceitual**. Brasília: 2018. Disponível em: < https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/12_ipsas2010_web.pdf >. Acesso em 03 de ago. 2022.

COSTA, Abimael de Jesus Barros. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: A produção científica dos programas de pós-graduação em ciências contábeis no Brasil entre 1979 a 2019**. Editora UFPE. Recife. 2021.

FIOROTTI, Carolaine Pereira. RATTI, Suelen Reis. SCARAMELLI, João Marcos Medeiros. AVELINO, Cleide Henrique. SPIRONELLI, Fabiane Cristina. **A reforma da contabilidade pública e os desafios para aplicação da NBC TSP 01 dentro do processo de convergência aos padrões internacionais.** Revista eletrônica das áreas sociais e humanas do Centro Universitário Católica Salesiano Auxilium. São Paulo. 2019.

FIRJAN. Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2021. Índice Firjan de Gestão Fiscal.** Estudos e pesquisas. 2021. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/data/files/2E/D2/DD/93/82E9C7109125A9C7A8A809C2/firjan-IFGF-edicao-2021.pdf>. Acesso em: 22jan.2022.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. (2017). **Fundamentos de metodologia científica.** 8. ed. São Paulo: Atlas.

Lima, D. V. (2018). **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público.** São Paulo: Atlas.

LIMA, R. L. de; & LIMA, Diana Vaz de. (2019). **Experiência do Brasil na implementação das IPSAS.** Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 16, n. 38, 166-184 p.

LOPES, Iana Pereira. **Análise das Demonstrações Contábeis no Processo de tomada de decisão no Setor Público: um estudo de contadores e gestores das Prefeituras Municipais da Mesorregião do Estado do Tocantins.** UFTO, 2021.
MÉDIS, Carlos Ariel. **Importância da contabilidade aplicada ao setor público.** 2020.

MENDES, Cibele Soares. **Análise do processo de convergência da contabilidade pública no Brasil às normas internacionais do setor público.** Fundação João Pinheiro. 2019
MORÁS, Vania Regina; KLANN, Roberto Carlos. **Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público.** Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 15, n. 36, p. 49-76, 2018.

MOURA, Thaís da Silva. NASCIMENTO, Roberto Sérgio do. VIOTTO, Ricardo. **Dificuldades dos municípios da região metropolitana cearense em aderir ao processo de convergência da contabilidade pública: um estudo multicaso.** Revista Ambiente Contábil. UFRN. 2021.

MORO, G. Z., PORTEIRA, M. H. S. & CAVAZZANA, A. (2019). **Percepção da implantação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) pelos integrantes da secretaria municipal de administração e fazenda de um município do interior do estado de São Paulo.** Revista Empreenda UNITOLEDO, Araçatuba, v. 3, n. 1, p. 55-71, jan./jul. Disponível em: <<http://ojs.toledo.br/index.php/gestaoetecnologia/article/view/3017/511>>. Acesso em: 11out.2021.

OLIVEIRA, Marcus Vinicius Passos; SANTOS, Elisangela Fernandes; SIMÕES, Esaú Fagundes. **Contabilidade aplicada ao setor público: A adoção de**

um novo modelo no Brasil. Revista de Administração e Contabilidade, v. 8, nº 1. Feira de Santana. 2016.

PRODANOV, C. C., & FREITAS, E. C. de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico.** 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale. 2013.

RIGHES, Ana Paula; CALEGARI, Priscila. **Adesão, vantagens e dificuldades na adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) nos municípios da Região Sudoeste do Paraná.** 2014

SANTOS, Bruna dos. **Relação do nível de divulgação das informações contábeis dos municípios do Paraná com as suas características socioeconômicas.** Curitiba. UFPR. 2018.

SASSO, Maiara. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais.** São Paulo. USP. 2017.

SASSO, Maiara. VARELA, Patricia Siqueira. **Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: Avanços e limites das pesquisas.** São Paulo. FIECAFI. 2020.

SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras; SILVA, Gecilda Esteves. **Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo 'novo' na Nova Contabilidade Pública.** 2017.

SILVA, Rodrigo Chaves. **Breve retrospectiva histórica da contabilidade pública no Brasil.** 2015.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. São Paulo. Atlas, 2003.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge Eduardo. **A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta.** Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42. 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos da pesquisa em administração.** Atlas. 2005.

YIN, R. K. (2001). **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2ª. Ed. Porto Alegre: Bookman.

ZITKOSKI, J. F. e LIMA, D. V. **Uma Discussão sobre a Adoção de IPSAS Diferenciadas para Municípios Brasileiros de Pequeno Porte.** In Anais do XIV Congresso Anpcont. 2020.

ANEXO A – RESULTADO DA APURAÇÃO DAS NOTAS DE CONVERGÊNCIA E CONSISTÊNCIA DE JABOATÃO DOS GUARARAPES

Resultado da Análise das Demonstrações das Contábeis para Apuração das Notas de Convergência e Consistência							
Parte V MCASP – 8ª edição		Itens	Peso	NCT*	NCA**	NCA%**	Participação Percentual por Quesito
		90	11	375	358	95,47%	
1	Balanco Orçamentário	7	1,5	21	21	100,00%	5,60%
2	Balanco Financeiro	6	1,5	18	18	100,00%	4,80%
3	Balanco Patrimonial	9	1,5	27	24	88,89%	7,20%
4	Demonstração das Variações Patrimoniais	5	1,5	15	15	100,00%	4,00%
5	Demonstração do Fluxo de Caixa	3	1,5	9	9	100,00%	2,40%
6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	2	1,5	6	6	100,00%	1,60%
7	Notas Explicativas e Aspectos Gerais	9	1,5	27	27	100,00%	7,20%
8	Outros Demonstrativos Contábeis	6	1,5	18	18	100,00%	4,80%
9	Consistência entre as informações prestadas na PC	12	2	48	40	83,33%	12,80%
10	Consistências dos Saldos dos Balanços	25	3	150	144	96,00%	40,00%
11	Consistência entre as informações prestadas na PC	6	3	36	36	100,00%	9,60%
TOTAL							100,00%

Fonte: Site do TCE-PE

ANEXO B – RESULTADO DA APURAÇÃO DAS NOTAS DE CONVERGÊNCIA E CONSISTÊNCIA DE RECIFE

Resultado da Análise das Demonstrações das Contábeis para Apuração das Notas de Convergência e Consistência							
Parte V MCASP – 8ª edição		Itens	Peso	NCT*	NCA**	NCA%**	Participação Percentual por Quesito
		90	11	375	316,5	84,40%	
1	Balanco Orçamentário	7	1,5	21	21	100,00%	5,60%
2	Balanco Financeiro	6	1,5	18	16,5	91,67%	4,80%
3	Balanco Patrimonial	9	1,5	27	24	88,89%	7,20%
4	Demonstração das Variações Patrimoniais	5	1,5	15	15	100,00%	4,00%
5	Demonstração do Fluxo de Caixa	3	1,5	9	9	100,00%	2,40%
6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	2	1,5	6	6	100,00%	1,60%
7	Notas Explicativas e Aspectos Gerais	9	1,5	27	19,5	72,22%	7,20%
8	Outros Demonstrativos Contábeis	6	1,5	18	13,5	75,00%	4,80%
9	Consistência entre as informações prestadas na PC	12	2	48	48	100,00%	12,80%
10	Consistências dos Saldos dos Balanços	25	3	150	120	80,00%	40,00%
11	Consistência entre as informações prestadas na PC	6	3	36	24	66,67%	9,60%
TOTAL							100,00%

Fonte: Site do TCE-PE