63

Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos Padrões Internacionais: Evidenciação da Dívida Ativa em Municípios do Paraná

Bacharel/Bachelor Luciana Ferraz Castro De Lima ORCID iD, Doutor/Ph.D. Blênio Cezar Severo Peixe ORCID iD

UFPR, Curitiba, Paraná, Brazil

Bacharel/Bachelor Luciana Ferraz Castro De Lima

0000-0003-2758-2170

Programa de Pós-Graduação/Course
Aluna Especial do Programa de Pós-Graduação de Mestrado e Doutorado em Contabilidade / UFPR

Doutor/Ph.D. Blênio Cezar Severo Peixe

0000-0001-8271-0628

Programa de Pós-Graduação/Course
Programa de Pós-Graduação de Mestrado e Doutorado em Contabilidade / UFPR

Resumo/Abstract

O processo de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais, considerando a Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos padrões internacionais deve estar alinhado com a evidenciação da Dívida Ativa pelo regime de competência e necessita de planejamento e capacitação dos seus gestores. O objetivo geral deste estudo foi avaliar o nível de implantação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos Padrões Internacionais na evidenciação da Dívida Ativa nos municípios do Paraná no período de 2015 a 2020. Trata-se de uma pesquisa descritiva, exploratória, bibliográfica e documental. Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa. Os resultados obtidos revelaram que não obstante a obrigatoriedade ter se iniciado em 2015, o nível médio de evidenciação apurado durante os 5 (cinco) anos seguintes foi de 29%, e de 30% no último ano do período (2020). Isto posto, foi possível concluir que a maioria dos municípios do Paraná não está evidenciando os créditos a receber de Dívidas Ativas, de acordo com as normas internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos Padrões Internacionais: Evidenciação da Dívida Ativa em Municípios do Paraná

Resumo
O processo de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais, considerando a Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos padrões internacionais deve estar alinhado com a evidenciação da Dívida Ativa pelo regime de competência e necessita de planejamento e capacitação dos seus gestores. O objetivo geral deste estudo foi avaliar o nível de implantação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos Padrões Internacionais na evidenciação da Dívida Ativa nos municípios do Paraná no período de 2015 a 2020. Trata-se de uma pesquisa descritiva, exploratória, bibliográfica e documental. Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa. Os resultados obtidos revelaram que não obstante a obrigatoriedade ter se iniciado em 2015, o nível médio de evidenciação apurado durante os 5 (cinco) anos seguintes foi de 29%, e de 30% no último ano do período (2020). Isto posto, foi possível concluir que a maioria dos municípios do Paraná não está evidenciando os créditos a receber de Dívidas Ativas, de acordo com as normas internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Palavras-Chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Padrões Internacionais; Evidenciação da Dívida Ativa, Municípios do Paraná.

1 Introdução

O processo de harmonização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Brasil (CASP), aos padrões das *Internacional Public Sector Accounting Stardards* (IPSAS), iniciou-se oficialmente em 2008, com a publicação da Portaria nº 184/2008, do Ministério da Fazenda, que estabeleceu as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. De forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, observando o regime de competência e dando destaque à importância de que a contabilidade produza e disponibilize informações comparáveis e transparentes (Carvalho *et.al*, 2012; Lima & Lima, 2019; Melo *et al*, 2014).

A necessidade de elaboração de demonstrações contábeis de forma uniforme e homogênea surgiu pela expansão dos mercados e globalização da economia (Silva, 2014). O aumento da implementação das práticas contábeis aos padrões das IPSAS por parte de diversos países está relacionado principalmente ao atendimento das recomendações e demandas de organismos internacionais (Lima & Lima, 2019).

No Brasil, ficou determinado que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, liderasse o desenvolvimento de ações para promover este processo, dentre elas, a de editar normativos, manuais, instruções, e um Plano de Contas Nacional, com vistas a possibilitar a consolidação das demonstrações contábeis, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Dentro deste processo, a STN publicou no ano de 2008, a 1ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), de observância obrigatória para todos os entes da federação. Por meio deste Manual, se buscou o resgate do objeto da contabilidade, o Patrimônio, observando os princípios contábeis e a adoção do regime de competência para os registros dos procedimentos patrimoniais. Dentre os conceitos e procedimentos trazidos, tem-se em sua Parte III, dos "Procedimentos Contábeis Específicos", no Capítulo 5, os relativos à Dívida Ativa. O MCASP recebeu diversas atualizações e atualmente está na 8ª edição.

A Dívida Ativa, segundo Kohama (2010, p.84) são importâncias relativas a "tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançados, mas não recebidos no prazo do vencimento, a partir da data de sua inscrição". Sua inscrição deve ser feita pela entidade pública competente, depois apuração de liquidez e certeza e deve ser reconhecida no ativo, com classificação em circulante ou não circulante, de acordo com a expectativa do seu recebimento.

Por ser uma fonte potencial de fluxos de caixa a ser aplicada em ações de interesse público, (Silva, 2014) sua gestão se faz importante e necessária. Para que existam condições para uma gestão efetiva deste crédito a receber, é fundamental a evidenciação dos valores e seus prazos de maneira correta.

A cobrança dos valores inscritos em Dívida Ativa é de extrema importância, pois podem evitar frustração da arrecadação, que se ocorrida, impactará na programação orçamentária e financeira do exercício, além de estimular o inadimplemento e onerar os bons pagadores (Rossi & Santos, 2016).

Antes do início do processo de convergência, o registro contábil da Dívida Ativa pelo regime de competência era facultativo, porém após a publicação pela STN, da Portaria 548/2015, que estabeleceu prazos limites para implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, a evidenciação da Dívida Ativa tornou-se obrigatória a partir do ano de 2015, em consonância com 6ª edição do MCASP.

Diante disto, na busca de descobrir como os entes públicos estão atendendo a obrigatoriedade de evidenciar a Dívida Ativa em sua composição patrimonial, essa pesquisa busca responder a seguinte questão: qual o nível de implantação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos Padrões Internacionais na evidenciação da Dívida Ativa nos municípios do Paraná, no período de 2015 a 2020?

Assim, o objetivo geral deste trabalho, foi avaliar o nível de implantação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos Padrões Internacionais na evidenciação da Dívida Ativa nos municípios do Paraná no período de 2015 a 2020.

No trabalho de Lima & Lima (2019) abordaram a experiência do Brasil na implementação das IPSAS, identificando os principais atores envolvidos no processo e analisando suas opiniões e percepções. Dentre as conclusões obtidas, as autoras destacaram que apesar do processo de adoção às IPSAS ter se iniciado em 2008 no Brasil, a implementação ainda está em estágio inicial.

Moreira *et. al.* (2015), estudaram, dentro do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, a adoção de registros de outros ativos: imobilizado e intangível, em Universidades Federais Brasileiras. Identificando que o grau médio de convergência conforme a metodologia adotada era de 51,1%, revelando que praticamente ainda havia metade do processo a ser realizado.

O estudo de Silva (2020), avaliou a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais em entidades estaduais e municipais Mineiras e trouxe como resultado relacionado ao reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas, um baixo índice de implementação, concluindo que 89,29% dos entes públicos analisados estão atrasados na implementação desses itens conforme os prazos estabelecidos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).

A evidenciação do ajuste ao valor recuperável da Dívida Ativa foi objeto de estudo de Sobrinho (2011), ao analisar se essa divulgação era realizada de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e normativos vigentes, no âmbito dos estados brasileiros e do Distrito Federal. O autor constatou que a maioria das unidades federativas, não evidenciava a provisão para perdas em suas demonstrações contábeis. Destacou ainda, a relevância dos valores contabilizados como Dívida Ativa na esfera estadual, sendo que os estados de Goiás,

Alagoas, Mato Grosso, Pernambuco e Paraná, apresentaram valores de Dívida Ativa registrados, em 2010, superiores a 45% em relação ao ativo total.

A importância da correta evidenciação da Dívida Ativa é reafirmada ao verificar a representatividade da conta na composição Patrimonial. O Balanço do Setor Público Nacional Consolidado (BSPN) é divulgado anualmente pelo Ministério da Economia, conjuntamente com a Secretaria Especial da Fazenda e a Secretaria do Tesouro Nacional e apresenta as contas consolidadas da Federação Brasileira, e por esfera de governo. No BSPN do ano de 2019, o saldo de Dívida Ativa registrado, considerando apenas a esfera municipal, foi de R$ 451,4 bilhões de reais, representando o significativo percentual de 87% do total da conta Créditos a Receber e 44% do total do Ativo (Ministério da Economia, 2020).

Deste modo, ao considerar a relevância do tema, e a ausência de estudos anteriores desta temática específica, principalmente na região analisada, esse estudo se justifica na tentativa de preencher esta lacuna, esperando gerar conhecimento a respeito do tema. Do ponto de vista prático, tem a intenção de contribuir com a verificação do atendimento às normas internacionais de contabilidade por parte dos municípios do Paraná. Além disso, se propõe a fornecer informações os gestores públicos, controle interno, controle externo, e sociedade na busca de uma boa e participativa gestão governamental.

Esta pesquisa está classificada, quanto à abordagem do problema, como qualitativa, quanto aos objetivos, como descritiva e exploratória, e a respeito dos procedimentos, ela classifica-se como bibliográfica e documental. A amostra é composta por 22 (vinte e dois) municípios paranaenses, associados à AMEPAR – Associação do Médio Paranapanema, dos quais serão feitas as coletas de dados do Balanço Patrimonial e Notas Explicativas.

O artigo está estruturado em cinco seções: a primeira, com a introdução; a segunda apresenta o referencial teórico; a terceira trata da metodologia aplicada; a quarta apresenta a análise dos resultados e discussões, por fim, a quinta seção foi dedicada às conclusões.

2 Referencial Teórico

Nesta abordagem do referencial teórico destaca-se o processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, conceituação, reconhecimento e mensuração de ativo, conceituação, reconhecimento, mensuração da dívida ativa e os regimes, e ajustes para perdas da Dívida Ativa.

2.1 Processo de Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos Padrões Internacionais

O processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais foi, de acordo com Silva (2014), impulsionado pela globalização da economia, e com isso, surgiu a necessidade de que as entidades produzissem demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de forma que os usuários de todo o mundo, possam utilizar informações confiáveis e comparáveis, na tomada de decisão.

Carvalho *et. al* (2012) consideram que o processo de convergência e padronização das normas aplicadas à contabilidade pública, acontece de forma simultânea e coordenada em diversos países, considerando as variáveis locais. No Brasil, a busca pelo atendimento e adesão às práticas dos processos adotados internacionalmente se intensificou nos últimos anos, a fim de melhorar a qualidade da informação contábil junto a seus usuários.

O atendimento às demandas das instituições financeiras internacionais que recomendam a implementação das IPSAS, é um fator determinante para a sua adoção por diversos países, segundo Lima & Lima (2019). Destacando este processo nos países em desenvolvimento, Chan (2010) enfatiza que a reforma da contabilidade governamental contribui para atingir metas de desenvolvimento, inclusive da redução da pobreza, ao

atenderem as recomendações de doadores e financiadores internacionais, que endossam as IPSAS.

A contabilidade pública no Brasil está estabelecida na Lei 4.320/1964, que dispõe sobre normas para controle e elaboração dos orçamentos e balanços dos entes federativos. Segundo Moreira *et al.* (2015), esta lei trouxe um enfoque essencialmente orçamentário para a contabilidade, sendo usado por muito tempo, até o início do processo de convergência, que se fez necessário diante das diversas transformações no cenário econômico que ocorreram nos últimos anos.

Diante da necessidade de convergir às práticas da contabilidade pública aos padrões internacionais, foi publicada a Portaria 184/2008, pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes para que os procedimentos, as práticas, a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis fossem realizados de acordo com IPSAS. A publicação dessa Portaria foi o marco do processo de convergência para o setor público brasileiro, e colocou a STN como responsável por desenvolver as ações necessárias. (Carvalho *et.al*, 2012; Lima & Lima, 2019; Melo *et al*, 2014)

Dentre as ações desenvolvidas pela STN, destaca–se a elaboração e publicação do MCASP, que atualmente é aplicado a todos os entes da federação, determinando o tratamento contábil a ser adotado tanto nos registros da aprovação, quanto nos de execução do orçamento. Os processos dispostos no MCASP fortalece a contabilidade patrimonial por competência e busca a convergência com as normas internacionais. A 1ª edição deste manual foi publicada em 2008 e, tendo em vista a evolução ao longo dos anos do processo de convergência, ele passou por diversas atualizações, estando atualmente na 8ª edição.

As IPSAS são normas emitidas pelo *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), uma organização global que possui a missão de contribuir para o desenvolvimento, a adoção e a implementação de normas e regulamentos da alta qualidade em contabilidade. As mencionadas normas serviram como referência para elaboração das NBCASP e também para as ações tomadas pela STN durante o processo de convergência. Através da adoção das normas internacionais no setor público do Brasil, espera-se uma gestão pública mais transparente e eficiente (Melo, *et al.,* 2014).

O CFC é o responsável pela edição das NBCASP, e iniciou esse processo no ano de 2008, por meio da publicação das dez primeiras normas, que traziam consigo inovações de forma a buscar harmonizar as práticas contábeis anteriormente adotadas, aos padrões internacionais. Ao longo dos últimos anos, o conjunto das normas inicialmente emitidas passou por revisões, revogações e novos acréscimos, formando atualmente um conjunto de trinta e uma normas vigentes. Segundo Bertulino *et. al* (2012) as NBCASP são um caminho para chegar as premissas estabelecidas nos padrões internacionais, que cada vez mais aproxima as práticas da contabilidade do setor público com a contabilidade do setor privado, tornando o patrimônio público, o foco da ciência contábil praticada.

A convergência da CASP aos padrões internacionais é um processo complexo, pois envolve muitas mudanças, e leva um tempo considerável até que todos os entes públicos consigam implantá-la (Moreira *et al.,* 2015). Apesar do processo ter iniciado no ano de 2008, a convergência está acontecendo paulatinamente (Melo *et al.,* 2014), pois nem todas as mudanças foram absorvidas e exigidas instantaneamente.

Carvalho *et. al* (2012), consideram a publicação das NBCASP, baseadas na IPSAS, como um primeiro passo para o processo de convergência no âmbito da administração pública brasileira, e que por meio delas, iniciou-se uma mudança nas práticas da contabilidade governamental a nível nacional, contudo, consideraram que esse processo é recente que o Brasil se encontra em momento transição, buscando a adaptação aos novos normativos.

Considerando que o processo de transição da adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais pelo regime de competência, de facultativos para obrigatórios, não seria algo

instantâneo e necessitaria de grande planejamento e capacitação, dando continuidade ao processo de convergência da CASP aos padrões internacionais, foi publicada também pela STN, a Portaria 548/2015, que editou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).

O PIPCP se configura como um cronograma de orientação de prazos para que os entes públicos, no planejamento das suas ações estratégicas, estabeleçam sua linha de ação detalhada para implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, e nele foram apresentadas as considerações acerca da descrição dos procedimentos, as fontes normativas e os passos necessários a serem observados, com vistas a permitir a consolidação das contas públicas nacionais sob a mesma base conceitual.

De acordo com o disposto no PIPC (2015, p.9):

> O gradualismo na implantação dos PCP foi considerado imprescindível, pois a adoção em bloco de todos os PCP estabelecidos no MCASP segundo as NBC TSP mostrou se inviável, tendo em vista relatos de experiências dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos. Portanto, ciente dessas dificuldades, a STN delegou a uma Portaria específica os prazos de implantação dos PCP. Esses prazos, sob essa ótica e de acordo com orientações estratégicas, devem ser fixados em comunhão com o CFC e com os entes da Federação.

Desse modo, está evidente a necessidade de estabelecer prazos para implantação dos procedimentos patrimoniais na federação brasileira, com base na experiência nacional e internacional, de forma gradual.

Dentre os procedimentos estabelecidos nesse Plano, o reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e o respectivo ajuste para perdas, foi listado como obrigatoriedade imediata, ou seja, a partir do ano de 2015, para todos os entes da federação, com quaisquer números de habitantes.

2.2 Conceituação, Reconhecimento e Mensuração de Ativo

A Lei 4.320/64, em seus artigos 85, 89, 100 e 104, compreendeu a contabilidade pública sob o enfoque patrimonial, no tocante ao registro e à evidenciação da composição patrimonial do ente público. Para atender ao enfoque patrimonial, a contabilidade deve observar os princípios e normas contábeis para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos componentes do patrimônio, sejam eles o ativo e o passivo, e de suas variações, seguindo a base legal nacional vigente, adotando para tanto, o regime de competência, contribuindo dessa forma, para o processo de convergência às normas internacionais (MCASP, 2019).

Para Kohama (2010, p.174), patrimônio público é "o conjunto de bens, e direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, que compõe a Administração Pública*"*. O patrimônio público é estruturado em: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

A conceituação de Ativo trazida pela Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público Estrutura Conceitual - NBC TSP EC (CFC, 2016) o coloca como "um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado", considerando que recurso é um item que tem potencial de serviços para alcançar os objetivos da entidade, ou é capaz de gerar benefícios econômicos, que correspondem a entradas de caixa, ou redução das saídas de caixa.

O Ativo recebe a classificação entre "circulante" e "não circulante" com base em seu grau de conversibilidade. Devem ser classificados no Ativo Circulante quando estiver disponível para realização imediata ou, tiverem a expectativa de conversibilidade em até doze meses depois da data da demonstração contábil apresentada. Os ativos que não atenderem nenhum dentre esses dois critérios, devem ser classificados como Não Circulante.

Conforme a NBT TSP EC (CFC, 2016) reconhecimento é "o processo de incorporar e de incluir um item, expresso em valores a serem demonstrados no corpo da demonstração contábil apropriada". Um ativo deve ser reconhecido no Balanço Patrimonial quando satisfizer a definição de ativo e puder ser mensurado observando as características qualitativas da informação contábil. (MCASP, 2019).

Como bem lembrado por Silva *et. al*. (2016), no processo de reconhecimento de um ativo, além de suprir as características essenciais do ativo e satisfazer as condições de reconhecimento, também deve ser considerado o fato gerador do ativo, devendo, portanto, ser registrado no momento em que ocorreu.

De acordo com o MCASP (2019, p.162), mensuração é "o processo que consiste em determinar valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados". A mensuração do ativo tem como objetivo selecionar bases que representem de modo mais adequado, o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, de forma a ser útil para a tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização *(accountability).* Os créditos da entidade pública devem ser mensurados de acordo com as bases de mensuração dos ativos estabelecidas pela NBC TSP EC: (a) custo histórico, (b) valor de mercado, (c) custo de reposição ou substituição, (d) preço líquido de venda e (e) valor em uso. (CFC, 2016).

2.3 Conceituação, Reconhecimento, Mensuração da Dívida Ativa e os Regimes

Dívida Ativa, segundo o MCASP (2019), é o conjunto de créditos em favor da Fazenda Pública, de origem tributária, ou não tributária, não recebidos no prazo para pagamento definido em lei, ou em decisão proferida e processo regular, inscrito pelo órgão competente, depois da apuração da liquidez e certeza.

Segundo Silva (2014) a Dívida Ativa são créditos da Fazenda Pública, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, e serão inscritos, em registro próprio, depois apurada sua liquidez e certeza. É uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber.

Conforme Kohama (2010, p.84), "constituem Dívida Ativa a importância relativa a tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançados, mas não recebidos no prazo do vencimento, a partir da data de sua inscrição".

É explicada como um conjunto de direitos ou ainda créditos de diversas naturezas, a favor da Fazenda Pública, que não foram pagos, pelos devedores, nos prazos que eram previstos pela legislação vigente. Abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, entretanto não foram recebidos (Sobrinho, 2011).

Para Severo & Lima (2016), o termo "*Dívida Ativa*" não é muito elucidativo, pois ele mescla termos utilizados para se referir às partes envolvidas. O termo *dívida* se refere ao sujeito passivo (devedor para com a fazenda pública) e o termo *ativo*, com o detentor do direito a receber, ou seja, o ente público. Sendo assim, não é demais lembrar que a Dívida Ativa não se confunde com Dívida Pública, já que esta representa obrigações do ente público com terceiros, configurando um passivo, e aquela, representa obrigações de um terceiro com o ente público, ou seja, um ativo.

A Lei 4.320/64 divide a Dívida Ativa em "Dívida Ativa Tributária" e "Não Tributária", e estabelece que sejam inscritos em Dívida Ativa Tributária os créditos provenientes de obrigação legal relativa a tributos, seus respectivos adicionais e multas. Por exemplo, no âmbito municipal, um crédito de Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), lançado a um contribuinte e não recebido dentro do prazo estipulado pelo município que instituiu.

Os demais créditos da Fazenda Pública, como por exemplo, os provenientes de contribuições estabelecidas em lei, aluguéis ou taxas de ocupação, indenizações, custas

processuais, entre outros, quando não recebidos dentro do prazo legalmente estipulado, são classificados como Dívida Ativa Não Tributária.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) desenvolvido pela STN, em sua versão estendida, que atualmente é facultativa, entretanto oferece uma referência para desenvolvimento de rotinas e sistemas dos entes públicos, estabelece a divisão da Dívida Ativa tributária e não tributária, classificando as contas conforme organizadas no Quadro 1.

Quadro 1:
Divisão da Dívida Ativa segundo as contas do PCASP estendido

Título	Item	Subitem
Dívida Ativa Tributária	Dívida Ativa Tributária dos Impostos	Dívida Ativa do Imposto sobre a Renda
		Dívida Ativa do IPVA
		Dívida Ativa do ITCMD
		Dívida Ativa do ICMS
		Dívida Ativa do IPTU
		Dívida Ativa do ITBI
		Dívida Ativa do ISS
		Dívida Ativa do ITR
		Dívida Ativa de Outros Impostos
	Dívida Ativa Tributária das Taxas	Dívida Ativa de Taxas pelo Exercício do Poder da Polícia
		Dívida Ativa de Taxas pela Prestação de Serviços
	Dívida Ativa das Contribuições de Melhoria	Dívida Ativa das Contribuições de Melhoria
	Dívida Ativa das Demais Contribuições	Dívida Ativa da Contribuição para Custeio da Iluminação Pública
	Dívida Ativa de Créditos Não Previdenciários	-
	Dívida Ativa de Créditos Previdenciários	-
Dívida Ativa Não Tributária	Dívida Ativa de Multas	Dívida Ativa de Multas de Trânsito
		Dívida Ativa de Multas Ambientais
		Dívida Ativa de Multas Contratuais
		Dívida Ativa de Outras Multas
	Dívida Ativa de Preços Públicos	-
	Dívida Ativa de Aluguéis	-

Fonte: Elaborado pelos autores com dados do PCASP modelo estendido.

O texto da Lei nº. 4.320/1964, em seu art. 35, inciso I, disciplinou o registro das receitas orçamentárias pelo regime de caixa. Segundo este artigo, devia-se registrar a receita apenas quando da efetiva arrecadação. Contudo, nos artigos que compõe o Título XI da mesma Lei, foi determinado à Contabilidade, evidenciar a composição patrimonial e suas variações, sejam elas independente ou resultantes da execução orçamentária. Neste sentido, a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, a fim de gerar informações que possibilitem o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros (Silva, 2014).

Rossi & Santos (2016), relembram que, durante muito tempo, a receita foi registrada na contabilidade dos entes públicos, seguindo exclusivamente o disposto no art. 35 da Lei 4.320/64, sendo tratada apenas pelo enfoque orçamentário. Porém, depois do início da harmonização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos padrões internacionais,

buscou-se o resgate do enfoque patrimonial, onde foi preciso um trabalho de separação entre o orçamento e o patrimônio.

Após iniciado o processo de convergência da contabilidade governamental aos padrões internacionais, muito se discutiu sobre o registro dos créditos tributários e não tributários com base do regime de competência, pois a prática contábil brasileira tinha como base de registro das receitas públicas, o regime de caixa, ferindo os princípios da competência e da oportunidade (Silva *et. al*, 2016).

Souza *et. al*, (2013), destacam que os usuários da informação contábil do setor público brasileiro reconhecem que a utilização do regime de competência é benéfico na geração de informações para tomada de decisão, e acreditam que a adoção do regime de competência não se dará apenas por exigências legais ou pressão de organismos internacionais, e sim pela crença real dos seus benefícios na produção de informações para tomada de decisão, na maioria das situações do setor público.

O MCASP (2019) apresenta a separação dos Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em Orçamentário e Patrimonial, e estabelece que a receita orçamentária deve ser reconhecida quando da arrecadação, conforme a Lei 4.320/1964, em seu art. 35, e a receita patrimonial, chamada de Variação Patrimonial Aumentativa (VPA), deve ser reconhecida pelo regime de competência, segundo as NBCASP. Além disso, esclarece o regime da competência como aquele em que os registros contábeis devem ser realizados e seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos com os quais se relacionam, ou seja, devem ser reconhecidos pelos respectivos fatos geradores.

Por conseguinte, de acordo com a posição do MCASP (2019) e adotada por diversos doutrinadores nas Ciências Contábeis deve-se aceitar atualmente o regime de competência para as receitas públicas (Rossi & Santos, 2016). A adoção do regime de competência para registro das contas de resultado gera informações precisas sobre as receitas, e ajudam os usuários e o próprio governo a avaliarem se as receitas correntes são suficientes para cobrirem os custos dos programas e serviços atuais (Cruvinel & Lima, 2011).

Sendo assim, sob o enfoque patrimonial, estabelecido pelo regime de competência, a inscrição do crédito em Dívida Ativa, se dará em contas do Ativo, em contrapartida com uma VPA. A inscrição da Dívida Ativa configura um fato contábil permutativo, ou seja, o seu registro não altera o valor do Patrimônio Líquido do Ente Público. Considerando que no órgão de origem é baixado o crédito a receber, em contrapartida do reconhecimento de uma variação patrimonial diminutiva, e no órgão competente para inscrição é reconhecido o crédito de Dívida Ativa, resultante de uma variação patrimonial aumentativa, ao se considerar o ente como um todo, não há alteração da situação do Patrimônio Líquido (MCASP, 2019).

Ao realizar o registro de inscrição da Dívida Ativa, há o reconhecimento de uma VPA, e também de um ativo. No reconhecimento de um ativo, deve se observar as características qualitativas da informação contábil, e os critérios de mensuração. De acordo com o MCASP (2019), os créditos da entidade pública devem ser mensurados de acordo com as bases estabelecidas pela NBC TSP EC, e os riscos de recebimento devem ser reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando não existirem mais os motivos que a originara. A política contábil de registro deve ser consistente, dando transparência a eventuais mudanças em metodologias que justifiquem possíveis revisões.

Após a inscrição, os créditos de Dívida Ativa devem ser geridos e administrados de acordo com a competência estabelecida por cada órgão ou entidade. Na esfera federal, essa competência é da Advocacia Geral da União (AGU). A execução e cobrança da Dívida Ativa se fazem importante, por se transformar em possibilidade de arrecadação, gerando fluxo de caixa para ser aplicado nas ações de interesse público. Conforme discorrido por Oliveira e Santos (2013, p.483) “A não cobrança da Dívida Ativa, além de implicar o não ingresso de receita pública ao erário, acaba por estimular o surgimento de novos inadimplentes, em

decorrência, especialmente, da inércia do poder público, que acaba por gerar a impressão de impunidade".

2.4 Ajustes para Perdas da Dívida Ativa

Os créditos que compõem a Dívida Ativa, embora possua liquidez e certeza, além de prerrogativas jurídicas para sua cobrança, apresentam significativa probabilidade de não realização, em função de cancelamentos, prescrições, ações judiciais, entre outros. Portanto, as perdas estimadas devem registradas, utilizando se uma conta redutora do ativo (MCASP, 2019). Silva *et al* (2016) ressaltam que a constituição da provisão para ajustes para perdas encontra amparo no princípio da prudência.

Compete à contabilidade evidenciar com precisão e clareza, o patrimônio do ente público. Para tanto, é necessário que os valores a receber, que possuem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não tem expectativa de gerar os resultados esperados, sejam ajustados ao valor realizável, por meio de uma conta redutora de ativo (Sobrinho, 2011).

Ainda de acordo com Sobrinho (2011) a falta do registro de Ajuste para Perdas da Dívida Ativa, acarreta em prejuízo na transparência e fidedignidade das demonstrações contábeis. Uma vez que o Ajuste para Perda da Dívida Ativa é uma conta redutora do ativo, a sua ausência altera substancialmente a composição do ativo no Balanço Patrimonial. Da mesma forma, afeta a evidenciação do resultado do exercício, pois a contabilização do mencionado ajuste no ativo é realizada em contrapartida de uma Variação Patrimonial Diminutiva, que por sua vez, tem reflexo no Patrimônio Líquido.

A responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas, é do órgão competente para a gestão da Dívida Ativa, cabendo a cada ente, determinar a melhor metodologia que evidencie a expectativa do recebimento dos créditos registrados. De acordo com o MCASP (2019), para realizar a mensuração do ajuste para perdas, deve o ente público, basear se em estudos especializados que definam e qualifiquem os valores inscritos, observando que não poderão superestimar e nem subavaliar o patrimônio real do ente público. A metodologia escolhida e a memória de cálculo do ajuste para perdas deverão ser divulgadas em Notas Explicativas.

3 Metodologia

A metodologia adotada nessa pesquisa classifica-se quanto aos seus objetivos, como descritiva e exploratória, e quanto aos procedimentos como bibliográfica e documental. Quanto à abordagem do problema é classificada como qualitativa.

A população analisada é composta dos municípios do Estado do Paraná, e a amostra selecionada compreende os 22 (vinte e dois) municípios que fazem parte da Associação dos Municípios do Médio Paranapanema (AMEPAR), descritos detalhadamente na Tabela 1.

A AMEPAR é uma instituição sem fins lucrativos, que trabalha para a defesa e promoção de direitos e ações de interesses públicos, buscando soluções das necessidades públicas dos municípios a ela associados. A seleção desses municípios paranaenses como amostra para esta pesquisa ocorreu em virtude da comparabilidade dos dados, uma vez que tal população se encontra sujeita ao mesmo controle externo, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE PR), e é composta de municípios de diferentes portes.

Dos municípios que compõem a amostra, foi feita a coleta de dados do Balanço Patrimonial, por meio da plataforma FINBRA do Governo Federal. Essa plataforma disponibiliza os dados contábeis dos municípios, depois de recepcionados pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) e pelo Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN), no processo de consolidação das contas nacionais. Também foram coletadas as Notas Explicativas que acompanham o Balanço Patrimonial, por

meio dos Portais da Transparência dos Municípios, e por solicitação direta às prefeituras. O período analisado foi de 2015 a 2020, compreendendo o início de evidenciação obrigatória e o transcorrer dos cinco anos seguintes, de forma a possibilitar a análise da evolução do processo.

Tabela 1:
Listagem de Municípios da amostra

Ordem	Municípios associados da: AMEPAR	Número de Habitantes (IBGE 2020)	Classificação quanto ao porte (IBGE)
1	Alvorada do Sul	11.503	Pequeno Porte
2	Arapongas	124.810	Grande Porte
3	Bela Vista do Paraíso	15.399	Pequeno Porte
4	Cafeara	2.954	Pequeno Porte
5	Cambé	107.341	Grande Porte
6	Centenário do Sul	10.764	Pequeno Porte
7	Florestópolis	10.453	Pequeno Porte
8	Guaraci	5.530	Pequeno Porte
9	Ibiporã	55.131	Médio Porte
10	Jaguapitã	13.742	Pequeno Porte
11	Jataizinho	12.638	Pequeno Porte
12	Londrina	575.377	Grande Porte
13	Lupionópolis	4.945	Pequeno Porte
14	Miraselva	1.796	Pequeno Porte
15	Pitangueiras	3.262	Pequeno Porte
16	Porecatu	12.748	Pequeno Porte
17	Prado Ferreira	3.780	Pequeno Porte
18	Primeiro de Maio	11.130	Pequeno Porte
19	Rolândia	67.383	Médio Porte
20	Sabáudia	6.891	Pequeno Porte
21	Sertanópolis	16.413	Pequeno Porte
22	Tamarana	15.040	Pequeno Porte

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados divulgados no sítio eletrônico da AMEPAR

Como ferramenta de investigação, foi elaborado um *checklist*, conforme demonstrado na Tabela 2, contendo perguntas a respeito das informações que devem ser evidenciadas e divulgadas, conforme as disposições do Manual de Contabilidade do Setor Público (MCASP), 8ª edição, e do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), anexo a Portaria STN 548/2015. Estas duas peças foram elaboradas tendo como referências as IPSAS e as NBCASP.

Para aplicação deste *checklist*, foi atribuído o valor de {1(um) - quando a resposta for positiva, e o valor de 0 (zero) - quando a resposta for negativa}.

Tabela 2:
Checklist para investigação

Critério	Questões para investigação	Fonte Normativa/ Literatura	Identificação	Sim	Não	%
1	Há registro da conta Dívida Ativa tributária?	MCASP Parte III, item 5.2.1 NBCTSP01/IPSAS23 Silva (2014)	Balanço Patrimonial – Conta 1.1.2.5.0.00.00	1	-	10%
1.1	Há separação em circulante e não circulante?	MCASP Parte III, item 5.2.3 NBCTSP11 IPSAS1	Balanço Patrimonial -Contas 1.1.2.5.0.00.00 e 1.2.1.1.1.04.00	1	-	10%
1.2	Há divulgação em notas explicativas sobre a base de mensuração ou da metodologia de contabilização desses valores?	MCASP Parte III, item 5.2 NBCTSP01; IPSAS 23 Iudícibus (2021) Pinheiro *et. al.* (2017) Costa e Junior (2021)	Notas Explicativas	1	-	10%
2	Há registro da conta Dívida Ativa não tributária?	MCASP Parte III, item 5.2.1 NBCTSP01 IPSAS 23 Silva (2014)	Balanço Patrimonial – Conta 1.1.2.6.0.00.00	1	-	10%
2.1	Há separação em circulante e não circulante?	MCASP Parte III, item 5.2.3 NCBTSP11 IPSAS1	Balanço Patrimonial- Contas 1.1.2.6.0.00.00 e 1.2.1.1.1.05.00	1	-	10%
2.2	Há divulgação em notas explicativas sobre a base de mensuração ou da metodologia de contabilização desses valores?	MCASP Parte III, item 5.2 NBCTSP01 IPSAS 23 Iudícibus (2021) Pinheiro *et. al.* (2017) Costa e Junior (2021)	Notas Explicativas	1	-	10%
3	Há reconhecimento de ajuste para perdas dos créditos no curto prazo?	MCASP Parte III, item 5.2.5 NBCTSPEC; Silva (2014) Rossi e Santos (2016) Sobrinho (2011)	Balanço Patrimonial – Conta 1.1.2.9.1.00.00	1	-	10%
3.1	Há divulgação em notas explicativas da metodologia utilizada e da memória de cálculo dos ajustes para perdas dos créditos no curto prazo?	MCASP Parte III, item 5.2.5 NCBTSP11 IPSAS1 Iudícibus (2021) Pinheiro *et. al.* (2017) Costa e Junior (2021)	Notas Explicativas	1	-	10%
4	Há reconhecimento de ajuste para perdas dos créditos a longo prazo?	MCASP Parte III, item 5.2.5 NBCTSPEC Rossi e Santos (2016) Silva (2014);Sobrinho (2011)	Balanço Patrimonial – Conta 1.2.1.1.1.99.00	1	-	10%
4.1	Há divulgação em notas explicativas da metodologia utilizada e da memória de cálculo dos ajustes para perdas dos créditos a longo prazo?	MCASP Parte III, item 5.2.5 NCBTSP11 IPSAS1 Iudícibus (2021) Pinheiro *et. al.* (2017) Costa e Junior (2021)	Notas Explicativas	1	-	10%
Total				10	-	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Depois da aplicação do *checklist* da Tabela 2, e registrando–se os resultados em planilha *Excel*, passou–se às análises e ao cálculo do nível de evidenciação, podendo cada município somar de 0 (zero) a 10 (dez) pontos, de acordo com o atendimento ao critério examinado, sendo que quanto maior a pontuação alcançada, maior será o nível de adesão aos padrões internacionais.

4 Análise dos Resultados e Discussão

A Tabela 3 demonstra a relação entre o total da Dívida Ativa e do Ativo Total evidenciados no Balanço Patrimonial dos municípios analisados, apresentando grande variação, desde 0,03% e até 68,15%, sendo os menores percentuais foram em 2015, 0,19% por Miraselva, 0,07% em 2016 por Florestópolis, em 2017, 0,10% por Jataizinho, em 2018, 0,03% por Centenário do Sul, em 2019, 0,04% por Prado Ferreira, e em 2020, 0,09% por Centenário do Sul. Todas essas cidades são de porte pequeno.

Os maiores percentuais foram 31,19% em 2015, 47,80% em 2016, 56,73% em 2017, 58,13% em 2018, 68,15% em 2019 e 46,39% em 2020, pelo Município de Londrina, a cidade de maior porte da amostra. Esses resultados indicam que ou os municípios de maior porte geram maior crédito de Dívida Ativa a receber, decorrente de créditos lançados e não recebidos dentro do prazo legal de vencimento, do que municípios de menor porte, ou que possuem maior capacidade de apurar e evidenciar tais créditos.

Tabela 3:
Comparação entre a Dívida Ativa e o Ativo Total

Município	Porte	2015	2016	2017	2018	2019	2020
		%	%	%	%	%	%
Alvorada do Sul	Pequeno	4,03%	5,42%	0,86%	1,67%	1,18%	0,00%
Arapongas	Grande	24,79%	18,37%	17,11%	11,49%	9,40%	24,58%
Bela Vista do Paraíso	Pequeno	5,56%	0,55%	0,55%	3,35%	2,66%	3,65%
Cafeara	Pequeno	2,49%	4,85%	5,79%	4,86%	3,73%	3,23%
Cambé	Grande	14,32%	13,05%	10,49%	11,66%	8,96%	8,28%
Centenário do Sul	Pequeno	3,01%	0,16%	0,15%	0,03%	0,12%	0,09%
Florestópolis	Pequeno	4,35%	0,07%	0,00%	2,90%	0,00%	0,00%
Guaraci	Pequeno	0,50%	8,65%	7,81%	8,97%	8,42%	7,62%
Ibiporã	Médio	6,50%	7,57%	8,58%	9,15%	9,35%	8,26%
Jaguapitã	Pequeno	1,39%	0,27%	0,27%	1,38%	0,29%	1,75%
Jataizinho	Pequeno	0,00%	-1,53%	0,10%	0,00%	0,00%	-7,09%
Londrina	Grande	31,19%	47,80%	56,73%	58,13%	68,15%	46,39%
Lupionópolis	Pequeno	0,78%	1,72%	2,46%	1,97%	1,74%	2,37%
Miraselva	Pequeno	0,19%	0,74%	0,67%	0,57%	0,53%	0,48%
Pitangueiras	Pequeno	4,97%	5,17%	5,84%	5,87%	5,17%	3,31%
Porecatu	Pequeno	23,60%	26,22%	28,10%	27,86%	30,43%	32,54%
Prado Ferreira	Pequeno	0,39%	0,23%	0,14%	0,10%	0,04%	0,00%
Primeiro de Maio	Pequeno	21,66%	2,18%	2,17%	23,39%	6,90%	6,64%
Rolândia	Médio	10,28%	20,44%	20,34%	12,69%	9,68%	11,51%
Sabáudia	Pequeno	10,47%	3,12%	9,69%	20,77%	17,27%	14,12%
Sertanópolis	Pequeno	4,79%	10,05%	8,92%	8,73%	8,27%	5,90%
Tamarana	Pequeno	5,63%	5,63%	7,79%	6,08%	4,52%	3,21%

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados obtidos da plataforma FINBRA

A larga variação comparativa entre os entes públicos é semelhante ao encontrado no estudo de Sobrinho (2011) ao verificar os dados do ano de 2010 nos estados brasileiros, onde a menor relação foi de 0,22% (Bahia) e a maior 53,11% (Goiás), desta forma, é possível perceber que a representatividade da Dívida Ativa em relação ao ativo total não segue um padrão na esfera estadual, tampouco na esfera municipal.

Não evidenciaram valores de Dívida Ativa em seus Balanços Patrimoniais: no ano de 2015: Jataizinho; no ano de 2017: Florestópolis; no ano de 2018: Jataizinho; no ano de 2019: Florestópolis e Jataizinho; e, destaca–se que no ano 2020, o último ano analisado, onde se completavam seis anos da exigência da evidenciação, que três municípios não trouxeram quaisquer valores inscritos como Dívida Ativa, sejam eles: Alvorada do Sul, Florestópolis e Prado Ferreira, demonstrando que, neste quesito, a amostra no geral apresentou uma piora ao longo dos anos.

Os percentuais zero ou próximos de zero, levantam a questão sobre se os municípios não possuem saldo das Dívidas Ativas a receber, ou se há falha na evidenciação contábil. Além disso, foi constatado que houve valores negativos apresentados em Dívida Ativa por Rolândia em 2016, Jataizinho em 2016 e 2020, e Pitangueiras em 2020, o que coloca em dúvida a fidedignidade e qualidade da informação contábil produzida.

Em seguida, foi possível aplicar o *checklist* de avaliação do nível de evidenciação, em 14 municípios da amostra que disponibilizam suas Notas Explicativas nos Portais de Transparência, ou que responderam as solicitações realizadas. Os resultados indicaram grande variação no nível de evidenciação entre os municípios, sendo o menor nível atingido foi por Jataizinho nos anos de 2015, 2018 e 2019, e por Alvorada do Sul, em 2020, que apresentaram nível de evidenciação de 0%, e o maior foi em 2016, de 80%, pelo município de Londrina. Novamente se observa que o menor nível de evidenciação foi apresentado por municípios de pequeno porte, e o maior nível, por município de grande porte.

A Figura 1 demonstra a evolução dos municípios ao longo dos anos, onde se destaca que 10 dentre 14 municípios apresentaram aumento do nível ao final do período, se comparado com o início do período. Os municípios de Cambé e Tamarana apresentaram, no ano de 2020, o mesmo nível de evidenciação obtido em 2015, demonstrando que não houve evolução ao longo do período. As cidades de Alvorada do Sul e Cafeara demonstraram nível menor de evidenciação em 2020, em relação ao início do período analisado. As três maiores médias nos níveis de evidenciação foram apresentadas pelos três municípios de maior porte.

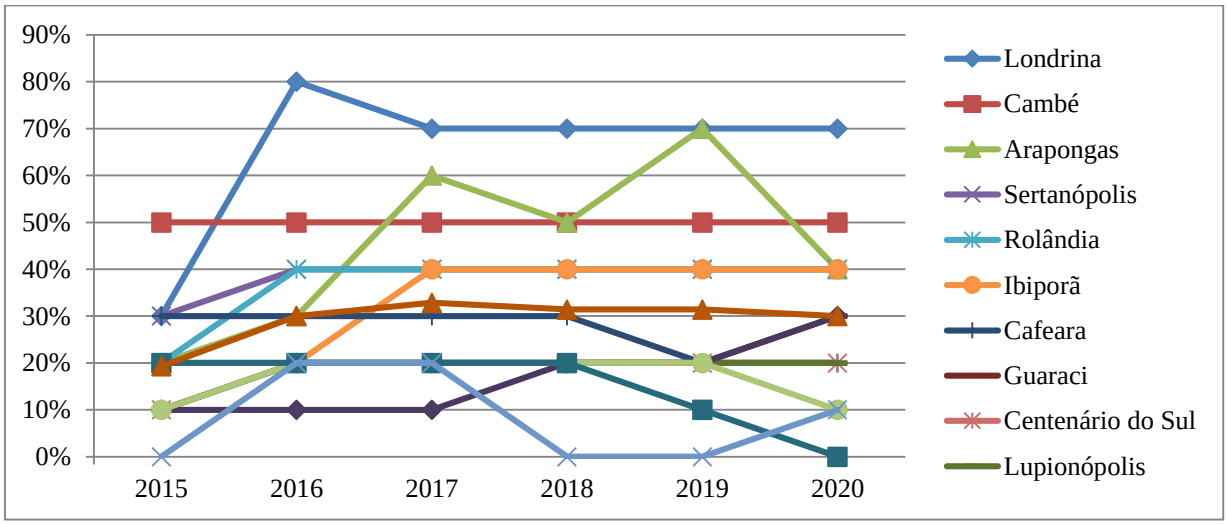

Figura 1:
Evolução dos municípios ao longo dos anos
Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos resultados obtidos na pesquisa

A Tabela 4 demonstra que a média no nível evidenciação da Dívida Ativa dos Municípios do Paraná aos Padrões Internacionais apurado, considerando todo o período analisado foi de 29,17%. Iniciando em 19,29% no ano de 2015, passando a 30% em 2016, 32,86% em 2017, 31,43% em 2018, 31,43% em 2019, e o nível no último ano do período (2020) foi de 30,00%, demonstrando que, ainda que se observe uma discreta evolução, a média da amostra se manteve abaixo de 33% durante todo o período, portanto, verificou-se um baixo nível de evidenciação aos Padrões Internacionais.

Dentre os anos analisados, o maior nível de evidenciação foi aferido no ano de 2017, na casa de 32,86%, sofrendo uma discreta queda nos anos seguintes, sem que fosse possível conhecer as causas desta desaceleração. No estudo de Lima & Lima (2019), também foi observado uma desaceleração no processo de convergência depois de alguns anos de seu início, que foi atribuído à ausência de fiscalização.

Tabela 4:
Nível de evidenciação aos Padrões Internacionais

Municípios	**Hab**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**Média em 6 anos**
Londrina	575.377	30%	80%	70%	70%	70%	70%	65,00%
Cambé	107.341	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50,00%
Arapongas	124.810	20%	30%	60%	50%	70%	40%	45,00%
Sertanópolis	16.413	30%	40%	40%	40%	40%	40%	38,33%
Rolândia	67.383	20%	40%	40%	40%	40%	40%	36,67%
Ibiporã	55.131	20%	20%	40%	40%	40%	40%	33,33%
Cafeara	2.954	30%	30%	30%	30%	20%	20%	26,67%
Guaraci	5.530	10%	20%	20%	20%	20%	30%	20,00%
Centenário do Sul	10.764	10%	20%	20%	20%	20%	20%	18,33%
Lupionópolis	4.945	10%	20%	20%	20%	20%	20%	18,33%
Jaguapitã	13.742	10%	10%	10%	20%	20%	30%	16,67%
Tamarana	15.040	10%	20%	20%	20%	20%	10%	16,67%
Alvorada do Sul	11.503	20%	20%	20%	20%	10%	0%	15,00%
Jataizinho	12.638	0%	20%	20%	0%	0%	10%	8,33%
Média do ano		19,29%	30,00%	32,86%	31,43%	31,43%	30,00%	29,17%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos resultados obtidos na pesquisa

O baixo nível de evidenciação encontrado reforça as conclusões do trabalho de Lima & Lima (2019), que destacaram que muito embora o processo de adoção às IPSAS tenha iniciado no Brasil em 2008, o que se observou é que a implementação ainda está em estágio inicial. Da mesma forma, o trabalho de Silva (2020) revelou baixo índice e atraso na implementação dos registros relacionados à evidenciação da Dívida Ativa.

A média de 29% encontrada é ainda inferior ao resultado do estudo de Moreira *et al*. (2015), que identificaram grau médio de convergência de 51% ao analisar a evidenciação aos padrões internacionais, do ativo imobilizado e intangível em Universidades Federais.

Ao analisar os critérios atendidos por ano, obteve–se o resultado demonstrado na Tabela 5, que evidencia o percentual de identificação de cada critério, ao longo dos anos observados. Através dela foi possível constatar que os critérios mais atendidos foram os relativos à evidenciação da Dívida Ativa tributária e não tributária no Balanço Patrimonial. Os critérios menos atendidos foram os relativos aos Ajustes para Perdas e da divulgação em Notas explicativas sobre sua metodologia e respectiva memória de cálculo, o que demonstra que a maioria dos municípios não realiza o registro da probabilidade de não realização dos créditos inscritos em Dívida Ativa.

Achado semelhante obteve Sobrinho (2011) ao analisar os registros de provisão para perdas da Dívida Ativa nos Estados Brasileiros e Distrito Federal. Desta forma, com os ajustes para perdas ainda pouco evidenciados nas Demonstrações Contábeis, indica que a fidedignidade da composição patrimonial pode estar afetada e que os ativos podem estar mensurados em valores acima da provável realização. Além disso, observou–se que muitos municípios ou mantém seus créditos de Dívida Ativa todos concentrados no ativo circulante ou no não circulante, demonstrando ausência de classificação conforme a expectativa de recebimento.

Tabela 5:
Nível de atendimento por critério e por ano

Ano		**C–1**	**C–1.1**	**C–1.2**	**C–2**	**C–2.1**	**C–2.2**	**C–3**	**C–3.1**	**C–4**	**C–4.1**
2015	Municípios	13	2	1	5	1	1	2	1	1	0
	%	93%	14%	7%	36%	7%	7%	14%	7%	7%	0%
2016	Municípios	11	3	4	13	3	5	2	1	0	0
	%	79%	21%	29%	93%	21%	36%	14%	7%	0%	0%
2017	Municípios	10	4	6	13	1	8	3	1	0	0
	%	71%	29%	43%	93%	7%	57%	21%	7%	0%	0%
2018	Municípios	11	3	5	13	1	7	3	1	0	0
	%	79%	21%	36%	93%	7%	50%	21%	7%	0%	0%
2019	Municípios	10	3	5	13	2	6	3	1	1	0
	%	71%	21%	36%	93%	14%	43%	21%	7%	7%	0%
2020	Municípios	12	3	5	10	1	7	2	1	1	0
	%	86%	21%	36%	71%	7%	50%	14%	7%	7%	0%
Média de atendimento		80%	21%	31%	80%	11%	40%	18%	7%	4%	0%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos resultados obtidos na pesquisa

Analisando no todo os achados deste estudo, verifica–se que os valores evidenciados como Dívida Ativa nos municípios analisados apresentam grande variação e indícios de falhas de consistência. Além disso, a maioria dos municípios não constitui ajustes para perdas, tampouco evidenciam informações a este respeito em suas notas explicativas. Destaca–se o critério 4.1 que indagava se havia divulgação em notas explicativas da metodologia utilizada e da memória de cálculo dos ajustes para perdas dos créditos em longo prazo, para o qual, nenhum município, em nenhum dos anos analisados, obteve resposta afirmativa.

O baixo nível de evidenciação e a discreta evolução ao longo dos anos demonstram que ainda há uma grande parte do processo de convergência aos padrões internacionais a se percorrer, conforme também revelado por Moreira *et al* (2015), Lima & Lima (2019) e Silva (2020).

5 Conclusões

A implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais relativos às variações patrimoniais aumentativas decorrentes de créditos a receber, incluindo o reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa e respectivo ajuste para perdas, iniciou-se para todos os entes federativos brasileiros há 6 (seis) anos.

Este trabalho teve como objetivo avaliar o nível de implantação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos Padrões Internacionais na evidenciação da Dívida Ativa nos municípios do Paraná no período de 2015 a 2020. Verificando a evolução e conformidade dos registros apresentados ao longo dos períodos selecionados do estudo realizado, considerando municípios de diferentes portes.

Os resultados encontrados apontaram que a relevância dos valores inscritos em Dívida Ativa nos Balanços Patrimoniais apresenta grande variação entre os municípios analisados, e que os municípios maiores são os que apresentam valores mais representativos. Alguns municípios não apresentaram valores inscritos em Dívida Ativa para alguns períodos, e outros, ainda, apresentaram valores negativos, o que coloca em dúvida a fidedignidade das informações e demonstrações apresentadas.

Diante na análise combinada dos resultados, conclui-se que muito embora o dever de evidenciar a Dívida Ativa, conforme os Padrões Internacionais e alinhado ao regime de competência iniciou para os municípios brasileiros no ano de 2015, o nível médio de evidenciação apurado durante os 5 (cinco) anos seguintes foi de 29%, e de 30% no último ano do período (2020), demonstrando que a maioria dos municípios paranaenses ainda estão distantes de atender aos padrões internacionais e que os critérios menos atendidos são os relativos aos ajustes para perdas. Além disso, a qualidade e consistência da informação contábil do ponto de vista prático ainda requer melhoria, principalmente, nos municípios de pequeno porte. Ou seja, o processo de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais, considerando a Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos padrões internacionais deve estar alinhado com a evidenciação da Dívida Ativa pelo regime de competência e necessita de planejamento e capacitação dos seus colaboradores e gestores.

Como limitador da pesquisa tem-se a não disponibilização das Notas Explicativas de alguns municípios, o que impossibilitou a aplicação do *checklist* em todas as cidades selecionadas como amostra. Para estudos futuros sugere-se como oportunidade de pesquisa a ampliação da amostra para outros municípios ou regiões, investigando, além do escopo deste estudo, a relação do tamanho da cidade e o nível de inadimplência dos créditos a receber que são inscritos em Dívida Ativa e o impacto da qualidade da informação contábil na gestão estratégica dos recebimentos da Dívida Ativa.

Referências

Bertulino, M. M., Peter, M. da G. A., Meneses, A. F. de., & Machado, M. V. V. (2012). Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 10(1), 217-242. https://doi.org/10.32586/rcda.v10i1.185

Carvalho, R., Lima, D., & Ferreira, L. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face os padrões internacionais: um estudo de caso na Anatel. *Revista Universo Contábil*, *8*(3), 62-81. http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20128.

Chan, J. (2010). As NICSPs e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 4(1), 1-17. https://doi.org/10.17524/repec.v4i1.145

Conselho Federal de Contabilidade. (2016) *NBC TSP EC - Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do*

setor público. Disponível em: <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc.> Acesso em: 04 jul 2021.

Conselho Federal de Contabilidade. (2016) *NBC TSP 01 – Receita de transações sem contraprestação.* Disponível: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP01&arquivo=NBCTSP01.doc>. Acesso em: 04 jul 2021.

Conselho Federal de Contabilidade. (2018) *NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.* Disponível em: <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes _sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP11&arquivo=NBCTSP11.doc>. Acesso em: Acesso em: 04 jul 2021.

Costa, O. A., & Junior, J. A. P. (2021). Notas explicativas: práticas dos governos locais do Brasil e dos Estados Unidos. *Revista TCU*, 1(147), 20-55.

Cruvinel, D. P., & Lima, D. V. de. (2011). 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 (REPeC)*, *5*(3). https://doi.org/10.17524/repec.v5i3.185.

Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (5. ed). São Paulo: Atlas.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística IBGE. *Estimativa da População*. Disponível em https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?=&t=resultados. Acesso em: 18 mai 2021.

Iudícibus, S. (2021). *Teoria da contabilidade* (12.ed.) São Paulo: Atlas.

Kohama, H. (2010). *Contabilidade Pública: teoria e prática*. (11. ed.) São Paulo: Atlas.

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. Brasília, DF. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 21 mai.2021.

Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, *16*(38), 166-184. https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166

Ministério da Economia. (2020). *Portaria nº 350 de 29 de junho de 2020* que Divulga a consolidação das contas públicas dos entes da Federação do exercício de 2019 conforte art. 51 da Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n-350-de-29-de-junho-de-2020-264173521>. Acesso em: 23 jun.2021.

Ministério da Fazenda. (2008*). Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008* que Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em: 28 abr.2021.

Melo, K. B., Prieto, M. F., Andrade, M. E. M. C. (2014). Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: Um estudo exploratório no município de Uberlândia-MG. *Revista de Contabilidade da UFBA*, (8), 21-35.

Moreira, J. S., Corrêa, D. M. M. C., Alencar, R. C. (2015). Convergência da Contabilidade Pública aos Padrões Internacionais: Um estudo da adoção no imobilizado e intangível nas Universidades Federais Brasileiras. *IX Congresso ANPCONT*, Curitiba, PR, Brasil.

Oliveira, M. S. de., & Santos, W. J. L. dos. (2014). Dívida Ativa: análise da cobrança administrativa e judicial em Municípios do Rio de Janeiro. *Revista Do Serviço Público*, *64*(4), 481-506. https://doi.org/10.21874/rsp.v64i4.134.

Pinheiro, P. B., Iudicibus, S., Salotti, B. M., & Galegale, N. V. (2017). A materialidade aplicada para a divulgação de informações nas notas explicativas. *Revista Eniac Pesquisa,* 6(2),166-185.

Rossi, G. A. S., & Santos, W. J. L, (2015). Peculiaridades da arrecadação e cobrança da Dívida Ativa na administração pública. *Revista Ambiente Contábil,* 8(1), 205-225.

R. Sobrinho, W. B. (2011). A evidenciação do ajuste ao valor recuperável dos créditos de Dívida Ativa pelos Estados Brasileiros e Distrito Federal. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 5(1), 72-86.

Sampieri, R. H., Collado, C. F., Lucio, M. P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa*. 5 ed. Porto Alegre: Penso.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2015). *Portaria nº. 548, de 24 de Setembro de 2015* que Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=29/09/2015&jornal=1&pagina=24&totalArquivos=120>. Acesso em: 28 abr.2021.

Secretaria do Tesouro Nacional**.** (2019). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).* (8ª ed.) Brasília.

Secretaria do Tesouro Nacional**.** (2020). *Plano de Contas Aplicado ao Setor Público versão estendida.* Disponível em: < https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-pcasp-estendido/2021/114>. Acesso em: 24 jun.2021

Secretaria do Tesouro Nacional. (2015*). Portaria 548 de 24de setembro de 2015* que Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>. Acesso em: 28 abr.2021

Severo, P. da R., & Lima, D. V. de. (2016). Uma discussão sobre a natureza contingente e o critério de reconhecimento da dívida ativa da União. *Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte - ISSN 2176-9036*, *8*(2), 213-232.

Sousa, R. G., Vasconcelos, A. F., Caneca, R. L., Niyama, J. K. (2013). O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 24(63), 219-230.

Silva, M. A., Lima, D. V., Ferreira, L. O. G. (2016). Tratamento Contábil da Dívida Ativa Tributária: Um Estudo de Caso no GDF à Luz da Teoria Contábil. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 21(1), 12-27.

Silva, F. A. (2020). A implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais feita pelas Entidades Mineiras. *Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais*, 38(1), 134-161.

Silva, V. L. (2014). *A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.