

IPSAS

**NBC
T SP**

Editorial

Experiências na
convergência contábil no Brasil:
por onde avançar?

Artigos abordam importantes temas para a profissão

SUMÁRIO

Palavra do Presidente 3



Editorial

Experiências na convergência contábil no Brasil:
por onde avançar?

Ricardo Rocha de Azevedo, Patrícia Siqueira Varela, Felipe Severo Bittencourt, Janyluce Rezende Gama, Lucy Fátima de Assis Freitas, Leonardo Silveira do Nascimento e Antônio Carlos Sales Ferreira Júnior

5



Artigo

Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da Ipsas 17: o Caso da Marinha do Brasil

Vinicius da Silva Matos, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e Cláudia Ferreira da Cruz

9



Artigo

Efeitos da automatização do envio de dados para consolidação contábil nacional nos processos internos de prefeituras municipais: um estudo de caso

Victor Mallone Nunes de Andrade, Cristiano Sausen Soares e Fabrício Ramos Neves

25

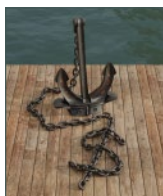


Artigo

Processo de convergência da contabilidade pública:
um relato de experiência da Universidade Federal do Paraná

Aline Franciele Petres Hable, Denise Maria Mansani Wolff e Saulo Silva Lima Filho

41



Artigo

Efeitos do passivo de benefícios pós-emprego à luz da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP 15) Benefícios a Empregados: um estudo na Marinha do Brasil

Isabelle Leal da Silva Cardoso, Waldir Jorge Ladeira dos Santos, Andréa Paula Osório Duque e Sérgio Luiz de Argolo Bezerra

57

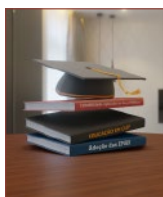


Artigo

A implantação da NBC TSP 14 em um município de pequeno porte:
o caso de Luzerna (SC)

Dreone Mendes, Mariana de Azevedo Ramos e Adelfio Machado dos Santos

71



Artigo

Ipsas e o ensino de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil
Tipologia: Trabalho de Investigação

Ana Beatriz Nascimento de Souza, Fernando Gentil e José Bione

85

PALAVRA DO PRESIDENTE

Este ano tem sido especial para o Conselho Federal de Contabilidade e para a Revista Brasileira de Contabilidade. Ao mesmo tempo em que celebra 75 anos de edição do Decreto-Lei nº 9.295/1946, que criou os Conselhos de Contabilidade no Brasil, o CFC comemora também os 50 anos de edição da RBC. São dois fatos históricos marcantes, que não poderiam passar em branco. Por isso, em 2021, duas edições da RBC foram pensadas e preparadas para trazer conteúdos especiais.

A primeira publicação comemorativa do ano foi a nº 247, relativa aos meses de janeiro e fevereiro, que trouxe trabalhos de articulistas convidados, abordando temas específicos. Ilse Maria Beuren, Maria Clara Cavalcante Bugarim, Ernani Ott, Eliseu Martins, Valcemiro Nossa, Sylvania Neris Nossa e Lara Mendes Christ Bonella Sepulcri foram os professores que escreveram artigos para esta edição – para a qual, inclusive, também tive a honra de escrever um artigo.

Agora, no nº 250 (julho/agosto), a edição especial da RBC publica trabalhos acadêmicos que tratam da contabilidade aplicada ao setor público. Professores e contadores especialistas nessa área, direta ou indiretamente envolvidos no processo de convergência das normas internacionais do setor público – International Public Sector Accounting Standards (Ipsas) –, foram chamados a contribuir com esta edição da RBC.

A propósito, o processo de convergência das Ipsas, movimento liderado pelo CFC em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a partir de 2008, é considerado um modelo de sucesso pelo trabalho criterioso que tem sido feito, seja na tradução e adaptação das Ipsas à realidade do setor público brasileiro, seja pela forma como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) estão sendo, gradualmente, implantadas pelos entes dos três níveis de governo.

Conforme previsto no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Portaria STN nº 548/2015), as 36 normas convergidas terão aplicação obrigatória dentro dos próximos anos. Com isso, a contabilidade por competência – uma das principais características das Ipsas – poderá dar suporte à evolução das finanças públicas; trazer uniformidade de procedimentos e transparência às informações das gestões públicas e, entre outros pontos, propiciar melhor controle social por parte da sociedade.

Diante desse importante processo de convergência, que já provoca a modernização da contabilidade pública brasileira, esta edição da RBC se configura um veículo de conhecimento indispensável para os profissionais que atuam na área pública ou mesmo no setor privado.

Além de convidar para a leitura dos artigos, quero também parabenizar o Conselho Editorial da RBC e todos os envolvidos nesta edição especial pelo excelente trabalho de reunir esse rico manancial de estudos e pesquisas acadêmicas sobre a contabilidade aplicada ao setor público.

Boa leitura.

Arquivo CFC/César Tadeu



Zulmir Ivânio Breda
Presidente do CFC

EXPEDIENTE

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE
Edição n.º 250, julho/agosto de 2021 – periódico bimestral
ISSN 0104/8341

- > **Editor**
Conselho Federal de Contabilidade
SAUS, Qd. 5, Bl. J, Ed. CFC, Brasília (DF) – CEP 70070-920
site: www.cfc.org.br; e-mail: cfc@cfc.org.br
- > **Conselho Diretor**
Presidente
Contador Zulmir Ivânio Breda
Vice-Presidentes
Contador Aécio Prado Dantas Júnior
Contador Idésio da Silva Coelho Júnior
Contador Joaquim de Alencar Bezerra Filho
Contador João Altair Caetano dos Santos
Contadora Lucélia Lecheta
Contador Sergio Faraco
Contadora Sandra Maria de Carvalho Campos
Contadora Vitória Maria da Silva
Técnica em Contabilidade Maria Perpétua dos Santos
- > **Conselheiros Efetivos**
Contador Adriano de Andrade Marrocos
Contador Antônio das Graças Alves Ferreira
Contador Carlos Henrique do Nascimento
Contador Carlos Rubens de Oliveira
Contador Fabiano Ribeiro Pimentel
Contador Garibaldi Dantas Filho
Contador Haroldo Santos Filho
Contador João Gregório Júnior
Contador José Gonçalves Campos Filho
Contador Lourival Alves Cavalcante
Contador Manoel Carlos de Oliveira Júnior
Contador Mateus Nascimento Calegari
Contador Sebastião Célio Costa Castro
Contador Palmira Leão de Souza
Contador Wellington do Carmo Cruz
Contadora Sílvia Mara Leite Cavalcante
Contadora Ticiane Lima dos Santos
- > **Conselheiros Suplentes**
Contador Aloisio Rodrigues da Silva
Contadora Ana Luiza Pereira Lima
Contadora Andrezza Carolina Brito Farias
Contadora Angela Andrade Dantas Mendonça
Contador Antônio de Pádua Soares Pelicarp
Contador Antonio Carlos Sales Ferreira Júnior
Contador Arleon Carlos Stelini
Contador Carlos Barcellos Damasceno
Contadora Clara Germana Gonçalves Rocha
Contador Elias Dib Caddah Neto
Contador Everildo Bento da Silva
Contador Francisco Fernandes de Oliveira
Contador Geraldo de Paula Batista Filho
Contador Glaydson Trajano Farias
Contador Heraldo de Jesus Campelo
Contador Leonardo da Silveira do Nascimento
Contadora Lucilene Florêncio Viana
Contador José Domingos Filho
Contadora Maria Constança Carneiro Galvão
Contadora Marisa Luciana Schwabe de Moraes
Contadora Nilva Amália Pasetto
Contador Pedro Gabriel Kenne da Silva
Contador Rivaldo Costa Sarmento
Contadora Vânia Labres da Silva
Contador Weberth Fernandes
Técnico em Contabilidade Farney Assis Rodrigues
Técnico em Contabilidade Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho
- > **Coordenadora do Conselho Editorial da RBC**
Doutora Jacqueline Veneroso Alves da Cunha
- > **Conselho Editorial da RBC**
Doutor Antonio Ranha da Silva
Doutor Emanuel Marcos Lima
Doutor Ernani Ott
Doutor Luiz Alberton
Doutora Rosimeire Pimentel Gonzaga
Doutor Werner Glaucio Lopes Lucena
Doutorando José Luiz Nunes Fernandes
Doutoranda Marisa Luciana Schwabe de Moraes
- > **Jornalista Responsável**
Rafaela Feliciano – 7830/DF
- > **Redação**
Maristela Giroto
- > **Projeto Gráfico**
Igor Outeiral, Marcus Hermeto e Thiago Luis Gomes
- > **Diagramação**
Dianne Freitas
- > **Revisão**
Maria do Carmo Nóbrega
- > **Ilustrações**
Allan Patrick
- > **Colaboradora**
Simone Kuperchmit
- > **Artigos**
Telefone: (61) 3314-9606 – e-mail: rbcartigos@cfc.org.br

Permitida a reprodução de qualquer matéria, desde que citada a fonte. Os conceitos emitidos em artigos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



IPSAS

NBC
T SP

Editorial

Experiências na convergência contábil no Brasil: por onde avançar?

O setor público no Brasil tem acompanhado a convergência aos padrões internacionais de contabilidade desde 2008, quando o CFC emitiu o primeiro conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) baseadas no regime de competência. O padrão de contabilidade adotado pelo país é o padrão Ipsas, cuja previsão da Ifac é ser utilizado por 61 jurisdições até 2025, sendo 14 na América Latina e Caribe (IFAC; CIPFA, 2021). A introdução das Ipsas no país tem ocorrido por meio de ações compartilhadas entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Pelo CFC, a convergência é conduzida pelo Grupo Assessor (GA/CFC), responsável pelo processo de interpretar as normas internacionais e propor as minutas das NBC TSPs, que são formalmente publicadas pelo CFC. O GA/CFC é composto de membros contadores com diferentes conhecimentos e de diferentes representações institucionais, como Tribunais de Contas, professores da academia, governos estaduais e municipais, além da própria STN e CFC.

A contabilidade por competência ao padrão Ipsas apresenta diversos benefícios para os países, podendo ser citados entre aqueles apontados recorrentemente: melhoria da informação para *accountability*, contribuição para a gestão fiscal dos governos, suporte a uma visão de longo prazo das organizações (METCALFE, 2020), melhoria da transparência pública (ADA; CHRISTIAENS, 2018), aumento da comparabilidade da informação contábil entre os países (SCHMIDTHUBER; HILGERS; HOFMANN, 2020), redução de possíveis fraudes e aumento da credibilidade da informação contábil (DINIZ et al., 2015) e contribuição para a tomada de decisão com uma informação de melhor qualidade (FAHMID et al., 2020).

Editores convidados

Ricardo Rocha de Azevedo, UFU

Patrícia Siqueira Varela, USP

Felipe Severo Bittencourt, Governo Estadual-RS

Janyluce Rezende Gama, UFES

Lucy Fátima de Assis Freitas, PUC Minas

Leonardo Silveira do Nascimento, Banco Mundial

Antônio Carlos Sales Ferreira Júnior, TCE-PA

Apesar dos diversos benefícios, os desafios enfrentados pelos países na adoção são grandes e fazem parte de um longo processo. Pela dimensão continental do Brasil e por ser uma federação formada por entes com características variadas, tais como econômicas, políticas, sociais, organizacionais e profissionais (SASSO; VARELA, 2020), o processo de convergência apresenta diferentes desafios para os governos na Federação.

As experiências, tanto nacionais quanto internacionais, têm servido como base para a compreensão dos fatores preponderantes associados ao sucesso e às dificuldades da reforma contábil.

O apoio da liderança e dos políticos tem sido um dos principais elementos apontados para o sucesso da reforma na contabilidade (METCALFE, 2020), assim como a coesão entre os atores que conduzem a reforma nos países (SCHMIDTHUBER; HILGERS; HOFMANN, 2020). Outro fator relevante é a atuação das assessorias terceirizadas, enquanto difusores das políticas contábeis para os municípios (AQUINO; NEVES, 2019). Também, deve ser considerada a adequação nos sistemas de informação dos governos, que devem apoiar a reforma (AZEVEDO et al., 2020; CABA-PÉREZ; HERNÁNDEZ, 2003) numerosos países del ámbito iberoameri-

cano están realizando reformas en sus sistemas de información contable pública, con la intención de mejorarlos. Aunque los cambios que se operan, por lo general, toman como punto de referencia la base de devengo, se siguen encontrando bastantes discrepancias en sus prácticas contables. No obstante, esta situación podría modificarse, ya que por primera vez un organismo internacional como es la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Por outro lado, dificuldades têm sido apontadas como fatores restritivos. Primeiro, de forma recorrente, aparece a necessidade de adequação das equipes de contabilidade quanto à formação e à redução de resistências (MORÁS; KLANN, 2018). A divergência de entendimentos entre os preparadores das informações (contadores) e os políticos é relevante e pode impactar a reforma (SCHMIDTHUBER; HILGERS; HOFMANN, 2020). A ausência de auditoria é outra fragilidade que tem impactado a introdução das Ipsas nos países (IRWIN; MORETTI, 2020).

Os resultados da literatura indicam o tamanho do desafio que as entidades públicas têm pela frente na busca pela melhoria da informação contábil. Ao debater o atual momento mundial de pandemia

de Covid-19 e a necessidade de informações contábeis de qualidade para suportar as ações dos governos, Blood e Hongelaine (2021) refletiram que “se alguma vez houve um momento na história em que a profissão de contador era necessária, esse momento é agora”.

O presente número especial comemorativo da Revista Brasileira de Contabilidade contribui com o panorama da convergência no país, com a publicação de estudos empíricos e reflexões de autores sobre diferentes aspectos da reforma na contabilidade em andamento no setor público brasileiro. As pesquisas presentes nesta edição podem ser úteis aos elaboradores e usuários das demonstrações contábeis, assim como aos acadêmicos interessados na pesquisa sobre essa temática.

A convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público está em andamento, assim como a sua adoção e implementação por entidades do setor público. A produção de conhecimento sobre este fenômeno é fundamental para que a contabilidade possa ser moldada como um instrumento útil aos seus diversos usuários. Sendo assim, os editores convidados agradecem aos autores e revisores pelo seu tempo e dedicação para que esta edição especial acontecesse.

“As experiências, tanto nacionais quanto internacionais, têm servido como base para a compreensão dos fatores preponderantes associados ao sucesso e às dificuldades da reforma contábil.”

Referências

ADA, S. S.; CHRISTIAENS, J. The magic shoes of IPSAS: Will they fit Turkey? *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, v. 14, n. 54E, p. 5–21, 2018.

AQUINO, A. C. B. de; NEVES, F. R. Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 12, n. 3, p. 120–143, 2019.

AZEVEDO, R. R.; LINO, A.F.; AQUINO, A.C.B. de; MACHADO-MARTINS, T.C.P. Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*, v. 33, n. 2/3, p. 207–227, 2020.

BLOOD, B.; HONGELAINE. *An Opportunity to Make a Difference in the Public Sector for PAOs*. Disponível em: <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/developing-accountancy-profession/discussion/opportunity-make-difference-public-sector-paos>>. Acesso em: 1 set. 2021.

CABA-PÉREZ, C.; HERNÁNDEZ, A. M. L. La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSAS de la IFAC. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 14, n. 33, p. 90–100, 2003.

DINIZ, J. A. et al. Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 9, n. 3, p. 275–294, 2015.

FAHMID, I. M. et al. New development: IPSAS adoption, from G20 countries to village governments in developing countries. *Public Money & Management*, v. 40, n. 2, p. 160–163, 2020.

IFAC; CIPFA. *International Public Sector Financial Accountability Index*. Disponível em: <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>>. Acesso em: 1 set. 2021.

IRWIN, T.; MORETTI, D. Can subnational accounting give an early warning of fiscal risks? *OECD Journal on Budgeting*, v. 20, n. 2, p. 27–66, 2020.

METCALFE, A. *Is cash still king ? Maximising the benefits*. IFAC, 2020.

MORÁS, V. R.; KLANN, R. C. 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, 2018.

SASSO, M.; VARELA, P. S. Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, v. 1, n. 1, p. 78–102, 2020.

SCHMIDTHUBER, L.; HILGERS, D.; HOFMANN, S. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, p. 1–24, 2020.



Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da Ipsas 17: o Caso da Marinha do Brasil

O estudo buscou analisar as respostas estratégicas apresentadas pela Marinha do Brasil (MB) às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na Ipsas 17, segundo a percepção de seus contadores. Foi conduzido um estudo de caso único no âmbito da Marinha do Brasil, com base no modelo de Oliver (1991). Os achados apontam a aquiescência como resposta estratégica apresentada pela MB e indicam que as práticas contábeis oriundas da Ipsas 17 têm sido implementadas na MB, principalmente, em virtude de aspectos ligados à coerção legal, à legitimidade e à dependência. As evidências da pesquisa corroboram a ideia de que a MB possui tendências ao cumprimento de normas e regulamentos. A pesquisa também revelou fatores capazes de gerar resistência à adoção desses procedimentos, destacando-se que a falta de reconhecimento de ganho de eficiência por parte dos atores sociais envolvidos nesse processo pode associar-se ao risco de conformidade cerimonial.

Vinicius da Silva Matos
Mestre em Ciências Contábeis
na Marinha do Brasil
Email: vini_matos83@hotmail.com

Ana Carolina Pimentel
Duarte da Fonseca
Doutora em Administração na Universidade
Federal do Rio de Janeiro – PPGCC/UFRJ
Email: anafonseca@facc.ufrj.br

Cláudia Ferreira da Cruz
Doutora em Controladoria e Contabilidade
na Universidade Federal do Rio de Janeiro –
PPGCC/UFRJ
Email: claudiacruz@facc.ufrj.br

1. Introdução

Mapurunga, Meneses e Peter (2011) ressaltam o movimento mundial favorável à convergência internacional das normas contábeis, em busca de maior comparabilidade e compreensão das informações relacionadas nos diferentes países, tanto na contabilidade do setor privado como na contabilidade do setor público. Segundo Galera e Bolívar (2007), essa reforma contou com o auxílio do projeto de harmonização da contabilidade internacional desenvolvido pela *International Federation of Accountants* (Ifac), que culminou com a elaboração das *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas).

Com a globalização, os principais organismos financeiros internacionais apoiam a difusão das Ipsas, em especial o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial (BAKRE; LAUWO; MCCARTNEY, 2017). Apesar desse apoio, alguns governos de países ao redor do mundo apresentam diferentes graus de conformidade e de rejeição em relação às Ipsas (BAKRE; LAUWO; MCCARTNEY, 2017; ARAYA-LEANDRO et al., 2016; BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016).

Não há consenso quanto à adequação das Ipsas para a contabilidade governamental. Parte da literatura defende que a sua adoção traz benefícios à contabilidade do governo, tais como: maior quantidade e qualidade das informações; maior transparência; melhora da *accountability*

e maior comparabilidade (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016; CHAN, 2003; DINIZ et al., 2015; Ifac, 2011; SUTCLIFFE, 2003). Por outro lado, alguns estudos são contrários à adoção dessas normas no setor público, principalmente pelo argumento de que as Ipsas foram concebidas segundo a lógica do uso na informação contábil do setor privado (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; CHAN, 2003; CHRISTIAENS et al., 2012).

Apesar dessas divergências, nota-se uma conjuntura ambiental na qual estão presentes diversas organizações capazes de exercer pressões para que os órgãos públicos adotem esse padrão normativo. Por sua vez, os governos e os órgãos públicos podem reagir de maneira distinta a essas pressões. Nesse cenário, diversas pesquisas utilizaram a teoria institucional para estudar o fenômeno da adoção das Ipsas (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; BARBOSA, 2017; LIMA, 2017; SASSO, 2017; VAN HELDEN; OUDA, 2016).

Complementando a visão institucional, Oliver (1991) traz o arcabouço da teoria da Dependência de Recursos e sugere que nos processos institucionais nos quais uma organização esteja sujeita a pressões ou expectativas externas, podem ocorrer diferentes respostas a tais pressões, variando em níveis de rejeição e conformidade. Segundo a autora, as escolhas organizacionais são limitadas por uma variedade de pressões externas (PFEFFER; SALANCIK, 1978), oriundas de um ambiente coletivo e interconectado (DIMAGGIO; POWELL, 1983; PFEFFER; SALANCIK, 1978), no qual

a sobrevivência das organizações depende das respostas às expectativas externas (MEYER; ROWAN, 1977; PFEFFER; SALANCIK, 1978).

Na condição de órgão público federal, a Marinha do Brasil (MB) passa por um processo de mudança institucional, no qual está sendo submetida a pressões externas para implementar as práticas contábeis estabelecidas na Ipsas 17. A fim de compreender como esse processo vem ocorrendo, o estudo tem o objetivo de analisar as respostas estratégicas apresentadas pela MB às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na Ipsas 17, segundo a percepção de seus contadores. As análises dos cinco fatores institucionais propostos por Oliver (1991): causa, agentes, conteúdo, controle e contexto, e de suas dimensões preditivas, constituem os objetivos específicos do trabalho.

No Brasil, Magliano Júnior (2012) e Sasso (2017) também empregaram o modelo de Oliver (1991) em seus estudos sobre a reforma contábil. Espera-se que o estudo contribua para preencher uma lacuna na literatura contábil nacional, tendo em vista a escassez de estudos dedicados a compreender fatores ligados às forças de resistência e conformidade na implementação das Ipsas nos órgãos públicos brasileiros.

A MB foi escolhida intencionalmente como objeto de análise, pois representa um caso rico em informação para estudo em profundidade. A MB representa uma amostra de intensidade e crítica, tendo em vista a ideia de que a organização possui fortes tendências ao cumprimento de leis e regulamentos (PATTON, 1990). Além disso, a MB possui peculiaridades relacionadas à gestão de certos ativos, como os navios, tornando o estudo da implementação de práticas de contabilização do ativo imobilizado particularmente interessante.



2. Referencial Teórico

2.1 Respostas estratégicas aos processos institucionais

Com base na teoria Institucional e na teoria da Dependência de Recursos, Oliver (1991) indica que o comportamento organizacional pode variar de acordo com o grau de agência e de resistência ativa em resposta a pressões institucionais, dependendo da natureza e do contexto das próprias pressões.

O ambiente institucional é formado por estruturas reguladoras, normatizadoras e cultural-cognitivas, que compreendem o Estado, agências governamentais, leis, tribunais, profissões, grupos de interesse e opinião pública (DIMAGGIO; POWELL, 1983; MEYER; ROWAN, 1977). Nesse contexto, as expectativas e as demandas de conformidade advindas desses elementos externos presentes no ambiente dão origem à ideia de pressão institucional.

Segundo Oliver (1991), diante de pressões institucionais, as organizações podem apresentar cinco tipos de respostas estratégicas: aquiescer; negociar; esquivar; desafiar e manipular. Assim, a autora estabeleceu uma tipologia com cinco espécies de respostas estratégicas que, em termos de agência ativa da organização, variam da passividade à crescente resistência ativa.

Para Oliver (1991), é possível identificar a resposta estratégica adotada por uma organização mediante a análise de dez dimensões preditivas consubstanciadas em cinco fatores institucionais: causa; agentes; conteúdo; controle e contexto. Esses conceitos têm sido empregados em pesquisas internacionais sobre as reformas contábeis promovidas pelos países, em decorrência das pressões ambientais pela implementação de práti-

Quadro 1–Antecedentes de Respostas Estratégicas		
Fator institucional	Dimensões preditivas	Proposições teóricas
Causa	Legitimidade ou adequação social	Quanto menor o grau de legitimidade social percebido como atingível por conformidade às pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência.
	Eficiência ou adequação econômica	Quanto menor o grau de ganho econômico percebido como atingível pela conformidade às pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência.
Agentes	Multiplicidade de agentes demandantes	Quanto maior o grau de multiplicidade de agentes (pressões conflitantes), maior a probabilidade de resistência.
	Dependência de agentes institucionais	Quanto menor o grau de dependência externa em agentes que exercem as pressões por mudança, maior a probabilidade de resistência.
Conteúdo	Consistência com objetivos organizacionais	Quanto menor o grau de consistência das normas institucionais ou requisitos com os objetivos organizacionais, maior a probabilidade de resistência.
	Restrições discricionárias impostas à organização	Quanto maior o grau de restrições discricionárias (restrições na autonomia) impostas à organização pelas pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência.
Controle	Coerção legal ou execução (enforcement)	Quanto menor o grau de coerção legal por trás das normas e requisitos institucionais, maior a probabilidade de resistência.
	Difusão voluntária de normas	Quanto menor o grau de difusão voluntária (adoção por outras organizações) de normas, valores ou práticas institucionais, maior a probabilidade de resistência.
Contexto	Incerteza ambiental	Quanto menor o nível de incerteza no ambiente da organização, maior a probabilidade de resistência.
	Interconectividade ambiental	Quanto menor o grau de interconexão no ambiente institucional, maior a probabilidade de resistência.

Fonte: adaptado de Oliver (1991, p. 160).

cas contábeis baseadas nas Ipsas (ADHIKARI; MELLEMMVIK, 2011; GO-DDARD et al., 2016; VAN HELDEN; OUDA, 2016).

No Quadro 1, Oliver (1991) aborda aspectos específicos concebidos para analisar a ocorrência de conformidade ou resistência às pressões institucionais. A identificação dessa ocorrência se dá por meio de fatores institucionais, dimensões preditivas e suas respectivas proposições teóricas.

Os aspectos específicos abordados por Oliver (1991) englobam a necessidade de identificar as razões pelas quais as pressões são exercidas (causa), quem as exerce (agentes), quais são as pressões ou expectativas (conteúdo), como ou por

quais meios são demandadas (controle) e em qual contexto ocorrem (contexto). A cada um desses itens estão associados dimensões preditivas e proposições teóricas que são utilizados como parâmetros de análise das respostas estratégicas identificadas na organização.



2.2 Convergência aos padrões internacionais

Em 1996, o então Public Sector Committee (PSC) da Ifac iniciou o programa de desenvolvimento das Ipsas, em resposta às preocupações sobre a qualidade dos relatórios financeiros governamentais (SUTCLIFFE, 2003). Em 2004, o PSC passou a ser denominado “International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)”, atuando como um dos conselhos normativos da Ifac.

O IPSASB buscou estabelecer uma referência normativa para os governos reformarem seus sistemas financeiros e introduzirem a contabilidade por competência (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016). Assim, passou a desenvolver as Ipsas a partir da adaptação das IFRS ou por meio de projetos específicos quando não existiam IFRS comparáveis (BUHR, 2012). Robb e Newberry (2007) ressaltam que essas práticas contábeis baseadas na lógica do setor privado passaram a ser apoiadas por diversos governos ao redor do mundo.

Alega-se que as Ipsas – apontadas como padrões contábeis de alta qualidade e utilizadas globalmente por entidades do setor público – podem melhorar a transparência e a *accountability* na gestão de recursos públicos (BAKRE; LAUWO; MC-CARTNEY, 2017). Nesse contexto, Lima (2017) observa que, segundo a literatura internacional, as instituições financeiras internacionais exercem um papel de grande influência ao recomendar a convergência aos padrões internacionais emitidos pelo IPSASB para diversos países.

Contudo, na prática, a implementação desse novo padrão pode ser mais difícil do que o esperado (ADHIKARI; MELLEMLVIK, 2011). Nesse sentido, alguns estudos destacam uma série de pré-condições essenciais ao sucesso da implementação da contabilidade por compe-

Quadro 2 – Vantagens associadas à adoção das Ipsas	
Descrição	Referências
Permite a divulgação de relatórios financeiros amplos do governo, melhorando a sua <i>accountability</i> .	Chan (2003); Ifac (2011); Grossi e Soverchia (2011); Brusca e Martínez (2016).
Elaboração de demonstrações contábeis mais informativas e compreensíveis, melhorando a qualidade e a comparabilidade.	Sutcliffe (2003); Wynne (2007); Cruvinel e Lima (2011); Brusca e Martínez (2016); Diniz et al. (2015); Benito, Brusca e Montesinos (2007).
Aumenta a transparência e confere legitimidade ao setor público.	Grossi e Soverchia (2011); Brusca e Martínez (2016); Diniz et al. (2015).
Facilita a consolidação dos relatórios financeiros de um país.	Grossi e Soverchia (2011); Brusca e Martínez (2016).
Proporciona maior eficiência e eficácia aos processos de auditoria e análise de relatórios financeiros governamentais.	Sutcliffe (2003).
Permite uma melhor gestão dos ativos, e emprega a depreciação.	Wynne (2007); Grossi e Soverchia (2011).
Fornecer informações de custo dos serviços públicos; gestão de custos e comparação com outros setores.	Wynne (2007); Ifac (2011); Cruvinel e Lima (2011); Grossi e Soverchia (2011); Souza et al. (2013).
Fornecer informações verdadeiras e justas, aprimorando a gestão e a tomada de decisão, inclusive sobre a alocação de recursos.	Wynne (2007); Cruvinel e Lima (2011); Tikk (2010); Souza et al. (2013); Diniz et al. (2015).
Proporciona uma avaliação confiável da posição financeira (solvência), sustentabilidade, forma e capacidade de financiamento dos programas e órgãos públicos.	Chan (2003); Wynne (2007); Ifac (2011); Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernández (2011); Grossi e Soverchia (2011).
Enfatiza o resultado, permitindo a mensuração e a comparabilidade do desempenho da gestão, em termos de custos, eficiência e cumprimento de metas.	Wynne (2007); Ifac (2011); Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernández (2011); Grossi e Soverchia (2011).

Fonte: elaborado pelos autores (2021).

tência, exigindo um preparo considerável (HEPWORTH, 2003; FEE, 2003; Ifac, 2011).

Para Almeida (2015), a importância das Ipsas se dá em face dos benefícios esperados de sua implementação, em especial das vantagens advindas da aplicação do regime de competência no setor público. Nesse sentido, o Quadro 2 consolida as vantagens associadas à adoção das Ipsas, ressaltando que os principais benefícios advêm do emprego do regime de competência.

A partir do Quadro 2, nota-se a incidência de diversas vantagens presumidas do regime de competência, entre as quais: a possibilidade de fornecer informações financeiras mais compreensíveis; prover informações acerca do custo dos serviços públicos e permitir uma melhor gestão dos ativos. Wynne (2007) destaca que, no regime de competência, os custos dos ativos de capital são distribuídos ao longo de sua vida útil, incentivando a gestão desses ativos.

Por outro lado, as principais críticas à adoção das Ipsas advêm da forte influência sofrida pelos padrões contábeis do setor privado (IFRS), que incutiram uma lógica empresarial na construção das Ipsas e deixaram de considerar características específicas das organizações do setor público (CHAN, 2003; BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; CHRISTIAENS; ROBB; NEWBERRY, 2007; CHRISTIAENS et al., 2012).

Acerca da contabilização de ativos públicos, a questão da mensuração dos ativos merece destaque. Chan (2003) menciona que os custos históricos, quando disponíveis, não são significativos; já os preços de mercado, mesmo se justificáveis, são difíceis de encontrar. Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) reforçam a ideia da escassez de mercados líquidos e rastreáveis para avaliar certos ativos públicos e mencionam que alguns países da OCDE consideram irrelevante a atribuição de valor de mercado para ativos públicos.

“A partir de então, a Ipsas 17 passou por atualizações ao longo do tempo e teve uma versão traduzida para o português publicada no Brasil em 2010, por meio de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil.”

2.3 Processo de Convergência no Brasil

No Brasil, historicamente, as normas contábeis enfatizaram conceitos orçamentários em detrimento dos aspectos patrimoniais. Com o objetivo de mudar esse cenário, representantes do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), de entidades contábeis das três esferas de Governo, bem como instituições públicas e privadas, se mobilizaram no intuito de resgatar os reais propósitos da contabilidade: o controle patrimonial e a apuração do resultado para auxiliar a tomada de decisão (SAUERBRONN; SILVA, 2017).

No âmbito internacional, o IPSASB é responsável pela edição das Ipsas. Já no âmbito nacional, destaca-se a atuação do CFC, como órgão profissional da classe contábil, a quem cabe convergir as Ipsas às NBC TSPs, bem como da STN, como órgão central da contabilidade do Go-

verno federal, a quem cabe a condução do processo de implementação do padrão internacional nas três esferas de Governo, em razão da sua função institucional de consolidação das contas públicas. Em setembro de 2017, o CFC editou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 07 (CFC, 2017), que trata do Ativo Imobilizado, de acordo com a Ipsas 17 - *Property, Plant, and Equipment*. Apesar de a NBC TSP 07 ter vigorado a partir de 1º de janeiro de 2019, cabe esclarecer que a Ipsas 17 teve sua primeira versão publicada em 2001.

A partir de então, a Ipsas 17 passou por atualizações ao longo do tempo e teve uma versão traduzida para o português publicada no Brasil em 2010, por meio de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Entre outros aspectos, a obra destacou: “A presente Ipsas 17, ‘Ativo Imobilizado’ substitui a Ipsas 17, ‘Ativo Imobilizado’ de dezembro de 2001 e deve ser aplicada para períodos contábeis

que comecem a partir de 1º de janeiro de 2008. A aplicação antecipada é encorajada” (CFC, 2010, p. 459).

Desse modo, as práticas de contabilização do ativo imobilizado, atualmente consubstanciadas na NBC TSP 07, já se faziam presentes no arcabouço normativo das primeiras NBC T, editadas em 2008, que, por sua vez, já foram editadas no contexto do processo de convergência e, portanto, tendo sido influenciadas pelas primeiras versões da Ipsas 17.

Passando a tratar dos estudos anteriores sobre o processo de convergência brasileiro, a literatura revela um baixo grau de implantação dos novos procedimentos contábeis (BRAGA, 2015; PASSOS, 2016; SANTOS, 2015). Alguns estudos revelam deficiências na implementação de certas práticas consideradas importantes para fortalecer o controle patrimonial, como a adoção de critérios de reconhecimento e mensuração de ativos e sua respectiva reavaliação (BRAGA, 2015).

IPSAS 17

Dentre os aspectos apontados como dificultadores da implementação das novas práticas, destacam-se: a carência de sistemas de informação adequados; a falta de profissionais qualificados; a necessidade de maior capacitação; a falta de conscientização dos gestores quanto à importância da convergência; o desconhecimento das novas normas e sua complexidade (BRAGA, 2015; PASSOS, 2016; PRIETO; MARTINS, 2015; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015; SANTOS, 2015). No setor público, nota-se ainda um baixo nível de divulgação das informações, juntamente com um grau deficiente de utilização das informações contábeis geradas pelos demonstrativos (BRAGA, 2015; SANTOS, 2015).

Para Cardoso, Aquino e Pigatto (2014), um aspecto relevante nesse processo é o fato de que as políticas contábeis selecionadas pela STN para serem colocadas em prática pelos órgãos de execução acabam não sendo objeto de cobrança por parte dos tribunais de contas, o que sugere a presença de divergências entre as demandas da STN e dos tribunais de contas.

Em relação aos estudos nacionais que buscaram compreender as respostas estratégicas de organizações públicas às mudanças trazidas pelo processo de convergência, observaram-se apenas dois estudos que utilizaram o modelo de Oliver (1991). No primeiro, Magliano Júnior (2012) verificou a percepção de agentes da Força Aérea Brasileira acerca da implantação da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). Embora o trabalho tenha concluído que a resposta estratégica do órgão seria a aceitação da nova prática, a pesquisa não aprofundou os

debates sobre os fatores institucionais e suas respectivas dimensões.

De modo mais detalhado, Sasso e Varela (2018) buscaram compreender as respostas estratégicas de três estados brasileiros – São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais – às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às Ipsas. Os três estados apresentaram a aquiescência como resposta estratégica, porém em níveis distintos de conformidade (SASSO; VARELA, 2018).

Outro aspecto interessante abordado por Sasso e Varela (2018), refere-se à associação entre os resultados das dimensões eficiência e legitimidade, e os ensinamentos de Meyer e Rowan (1977). Assim, nota-se que os estados analisados apresentaram indícios de conformidade cerimonial, tendo em vista que atribuem importância à legitimidade no processo de implementação das mudanças trazidas pela convergência às Ipsas, sem, contudo, reconhecerem ganho de eficiência nesse processo.

À luz da literatura sobre respostas estratégicas aplicada ao processo de convergência no contexto brasileiro, percebe-se que, a despeito das contribuições de estudos anteriores, há muitas oportunidades de melhor compreender o processo no contexto dos diversos órgãos da administração pública brasileira.

Além disso, ressalta-se que não há unanimidade quanto à pertinência da adoção das Ipsas, considerando-se tratar de um padrão baseado na lógica da contabilidade empresarial, com significativo grau de complexidade no setor público.

3. Metodologia

3.1 Caracterização do método e técnicas de pesquisa

Este estudo de caso constitui um projeto de caso único holístico (YIN, 2015). Como o processo de implementação das Ipsas constitui um fenômeno comum a todos os órgãos públicos brasileiros, o estudo de caso único em uma unidade com volume relevante de informações sobre o fenômeno analisado auxilia a compreender como esse processo vem ocorrendo.

O problema de pesquisa foi investigado a partir de dez proposições baseadas no modelo de Oliver (1991). A análise dessas proposições conduziu a investigação sobre como a MB respondeu às pressões institucionais para implementação de práticas contábeis advindas da Ipsas 17. Os dados foram coletados no âmbito da MB, por meio de entrevistas e documentos, sendo posteriormente tratados, o que permitiu a confecção do relatório de resultados da pesquisa.



“Foram utilizados dois métodos para coleta dos dados, buscando contribuir para a validade da pesquisa. As entrevistas possibilitaram a coleta da visão de diferentes pessoas, buscando conferir confiabilidade à pesquisa.”

As entrevistas em formato semiestruturado foram realizadas face a face, sem a presença de terceiros, o que permitiu captar as percepções dos entrevistados e manter o controle sob a linha de questionamento. A pesquisa coletou evidências documentais, que para Yin (2015), são fundamentais aos estudos de caso, servindo principalmente para corroborar as evidências oriundas de outras fontes. Foi realizado um processo de triangulação dos dados obtidos a partir das entrevistas e em fontes documentais para proporcionar maior consistência na análise.

3.2 Caracterização da unidade de análise e dos participantes

O estudo foi conduzido nas sedes da DFM, setorial contábil de órgão superior do Comando da Marinha e de três órgãos subordinados, quais sejam: Fundo Naval (FN); Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo (FDEPM) e Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM). Por critérios de representatividade, de acesso e de saturação, não foram feitas entrevistas na AMAZUL.

Por meio da colaboração de um informante, foi possível estabelecer o cenário geral do campo de pes-

quisa, obter uma descrição sobre a evolução histórica do fenômeno estudado, além de identificar pessoas e documentos capazes de contribuir para o estudo (MCKINNON, 1988). A participação do informante abriu caminhos para o pesquisador na fase de coleta de dados, mitigando riscos associados ao acesso aos dados e otimizando o tempo da pesquisa em campo. Do mesmo modo, a seleção dos entrevistados foi realizada previamente e de maneira intencional, visando à participação de respondentes que pudessem fornecer uma figura compreensiva e diferentes perspectivas sobre o fenômeno analisado (MCKINNON, 1988).

Assim, o estudo teve a participação de profissionais da DFM, especificamente dos departamentos de contabilidade e de normas técnicas e dos contadores dos três órgãos subordinados já citados. No total, onze entrevistados colaboraram com a pesquisa, sendo dez contadores e um técnico em contabilidade. Dentre os entrevistados, oito têm ao menos três anos de experiência na função e seis possuem pós-graduação ou mestrado na área contábil.

3.3 Procedimentos de coleta e de análise dos dados

As entrevistas foram realizadas ao longo do mês de dezembro de 2018 e a coleta de documentos ocorreu durante os dois primeiros meses de 2019. Foram utilizados dois métodos para coleta dos dados, buscando contribuir para a validade da pesquisa. As entrevistas possibilitaram a coleta da visão de diferentes pessoas, buscando conferir confiabilidade à pesquisa.

Em relação ao instrumento de coleta de dados, a principal ferramenta utilizada foi um roteiro de entrevista semiestruturada, elaborado a partir dos fatores institucionais e das respectivas dimensões preditivas propostas por Oliver (1991). No roteiro, as perguntas foram elaboradas com o objetivo de captar o grau relevância atribuída a cada uma das dimensões, dentro do contexto da implementação das práticas contábeis que constituem o escopo deste estudo.



IPSAS 17

As entrevistas ocorreram no âmbito do setor onde os participantes exercem as suas atividades diárias e tiveram uma duração média de trinta minutos, sendo gravadas conforme consentimento dos participantes. Todas as entrevistas foram conduzidas de acordo com um protocolo previamente estabelecido, sendo observado o critério da saturação para determinar o número ideal de entrevistas (BAUER; GASKELL, 2002).

Os documentos foram coletados nos órgãos onde as entrevistas foram realizadas, sendo obtidos junto aos participantes ou a pessoas por eles indicadas e nos sistemas corporativos dos órgãos federais, como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) e o Tesouro Gerencial. Quanto ao período de referência para a coleta dos documentos, inicialmente, estimou-se o intervalo compreendido entre os anos de 2008 e 2018, em face do marco representado pela Portaria n.º 184, de 25 agosto de 2008, do Ministério da Fazenda (MF, 2008) e pela edição das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Todavia, foram encontrados novos documentos a partir de 2010, com a divulgação da Macrofunção 020330, do Manual do Siafi.

Os seguintes documentos atinentes ao processo de convergência na MB foram coletados: portaria de instituição de grupo de trabalho; circulares, comunicações, informativos e normativos internos sobre a gestão de material; controles de participação em cursos e eventos; registros do sistema interno de gestão de materiais; balanços patrimoniais consolidados da MB e suas respectivas notas explicativas. Além disso, foram realizadas consultas às Macrofunções do Siafi, às equações do auditor e às restrições no Balanço Geral da União (BGU).

Após a coleta dos dados, pro-

Fator Institucional	Dimensão Preditiva	Respostas Estratégicas				
		Aquiescer	Negociar	Evitar	Desafiar	Manipular
Causa	Legitimidade	Alta				
	Eficiência		Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Agentes	Multiplicidade	Baixa				
	Dependência	Alta	Alta			
Conteúdo	Consistência		Moderada	Moderada		
	Restrições	Baixa				
Controle	Coerção legal	Alta				
	Difusão voluntária			Moderada		
Contexto	Incerteza ambiental	Baixa	Baixa			
	Interconectividade ambiental			Moderada		
Total	Fator Institucional	5	4	4	1	1
	Dimensão Preditiva	6	4	4	1	1

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa.

cedeu-se ao tratamento e à análise dos dados por meio da técnica de análise conteúdo. Inicialmente, as entrevistas foram transcritas e, em seguida, procedeu-se à análise de conteúdo propriamente dita. Foram realizadas manipulações analíticas, a partir da elaboração de matrizes para categorizar os dados e a criação de modelos para ordená-los e apresentá-los (YIN, 2015), com a utilização do software “MaxQDA” nesse processo.

As manipulações analíticas tiveram como enfoque as proposições teóricas previamente formuladas. Assim, o estudo considerou as dez dimensões preditivas apontadas por Oliver (1991) como categorias criadas a priori, tendo em vista que foram predeterminadas em face da procura por uma resposta específica do pesquisador. A categorização de cada uma das dimensões preditivas entre os níveis alto, moderado e baixo foi realizada a partir da interpretação das entrevistas e das evidências documentais.

Por meio da análise de conteúdo, procurou-se analisar e comparar tanto os dados obtidos por meio dos discursos dos diferentes entrevistados, como os dados retirados dos documentos coletados. Tendo em vista que os dados foram coletados por meio de dois ti-

pos de fontes de evidência (entrevistas e documentos), foi possível realizar a triangulação dos dados da pesquisa (YIN, 2015; DENZIN, 1978). A partir dessas descobertas, estabeleceram-se as conclusões do estudo de caso, que serviram de base para a apresentação do relatório de resultados.

4. Análise e Discussão dos Resultados

A partir da análise de conteúdo das entrevistas e dos documentos acessados, foi possível aprofundar a percepção sobre cada um dos fatores institucionais e dimensões preditivas do modelo de Oliver (1991). Os resultados dessa análise encontram-se resumidos no Quadro 3, que indicou a resposta estratégica adotada pela Marinha.

Com base no Quadro 3, a aquiescência foi apontada como a estratégia mais compatível com o comportamento apresentado pela Marinha, sendo a única resposta estratégica presente em todos os cinco fatores institucionais. A aquiescência foi indicada por seis dimensões preditivas, quais sejam: legitimidade, multiplicidade, dependência, restrições, coerção legal e incerteza ambiental. Em seguida,

“Por meio da análise de conteúdo, procurou-se analisar e comparar tanto os dados obtidos por meio dos discursos dos diferentes entrevistados, como os dados retirados dos documentos coletados.”

figuram as estratégias de negociar e de evitar, cada uma delas presentes em 4 fatores institucionais e em 4 dimensões preditivas. Com menor chance de ocorrência, aparecem as estratégias de desafiar e manipular, que correspondem apenas à dimensão eficiência. Quanto aos fatores institucionais e dimensões que indicaram a aquiescência, alguns pontos merecem ser destacados.

4.1 Fator Causa

No fator causa, as evidências sugerem que a MB acredita que a adoção das novas práticas é capaz de trazer legitimidade ao órgão, o que favorece a conformidade. Alguns participantes mencionaram que a adoção dessas práticas traz mais transparência, corroborando a ideia de que a adoção das Ipsas pode aprimorar a transparência e conferir maior legitimidade ao setor público, conforme sustentam Brusca e Martínez (2016), Diniz et al. (2015), Grossi e Soverchia (2011), e Pina e Torres (2003).

A combinação de um elevado grau atribuído à dimensão legitimidade e um nível baixo conferido à dimensão eficiência sugere a existência de conformidade cerimonial no momento atual da organização (MEYER; ROWAN, 1977), indicando que mu-

danças organizacionais podem ocorrer em face de mitos institucionalizados no ambiente, sendo tomadas como corretas sem, contudo, atender às demandas efetivas da organização.

Destaca-se que os resultados apresentados para este fator institucional são semelhantes aos de Sasso (2017), que, ao investigar as respostas estratégicas de três governos estaduais ao processo de implementação das Ipsas, observou indícios de elevados níveis de legitimidade, associados a graus reduzidos de eficiência.

4.2 Fator Agentes

Nesse fator, ambas as dimensões, “multiplicidade” e “dependência”, indicaram a aquiescência como resposta estratégica. Sobre a multiplicidade, verificou-se o alinhamento entre as demandas dos principais agentes externos que exercem pressões para a implementação das novas práticas (STN e TCU), o que favorece a conformidade. Esse alinhamento contribui para o sucesso da implementação das práticas baseadas no regime de competência, pois denota o compromisso do Órgão Central de Contabilidade e o apoio do órgão de auditoria do Governo (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011).

Com relação à dimensão dependência, a partir da análise das entrevistas, verificou-se a percepção de um elevado grau de dependência em relação à STN, especialmente em relação ao fornecimento de: recursos financeiros; sistemas corporativos; capacitação; orientações; e análise para a criação de rotinas contábeis ou eventos para registro dos atos e fatos.

Diferentemente de Cardoso, Aquino e Pigatto (2014), sugere-se que a MB enxerga um alinhamento entre as demandas da STN e do TCU, identificados como os agentes externos que exercem pressões de conformidade. Além disso, a MB mostrou depender de recursos específicos controlados pela STN, o que aumenta o poder de influência da STN sob a MB, especialmente, no que tange às novas práticas contábeis.

4.3 Fator Conteúdo

Por sua vez, no fator institucional conteúdo, apenas a dimensão “restrições” indicou aquiescência, já que a Marinha não considera que a adoção das novas práticas é capaz de restringir a sua autonomia em termos de tomada de decisão, sendo tais resultados compatíveis com os

achados de Sasso (2017). No caso da MB, a perspectiva dos entrevistados é de que a conformidade com as práticas contribuirá para a qualidade da tomada de decisão no órgão.

Acerca das peculiaridades da MB, que acabam gerando dificuldades ao processo de implementação das práticas, os participantes destacaram: a forma de controle sobre os materiais dos navios; incompatibilidades entre as escolhas metodológicas da STN e certos materiais especializados; e questões afetas ao emprego de sistemas corporativos para a gestão dos bens, em linha com as críticas de que as Ipsas deixaram de considerar características específicas das organizações do setor público (CHAN, 2003; BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; CHRISTIAENS; ROBB; NEWBERRY, 2007; CHRISTIAENS et al., 2012).

4.4 Fator Controle

Nesse fator, destaca-se que diversos dispositivos legais e regulatórios foram apontados pelos participantes do estudo, dentre os quais se destacam os documentos emitidos pela STN, como, por exemplo: o MCASP; o PCASP; a Portaria n.º 548/2015 (STN, 2015), que instituiu o PIPCP; as mensagens encaminhadas via Comunica Siafi; e as Macrofunções do Siafi.

Assim, os documentos emitidos pela STN constituem os mecanismos de pressão para que a MB adote um novo procedimento. Para DiMaggio e Powell (2005), em certas situações, as mudanças organizacionais constituem respostas diretas a mandamentos governamentais, tais como mudanças legislativas, representando processos isomórficos coercitivos.

4.5 Fator Contexto

No fator institucional contexto, a dimensão preditiva incerteza ambiental sugeriu aquiescência, pois as evidências encontradas apontaram que os baixos níveis de incerteza ambiental representaram um aspecto favorável à conformidade. Todavia, os achados do caso sugerem uma lógica contrária àquela proposta por Oliver (1991) que sustenta que, em ambientes previsíveis e estáveis, a organização sente-se mais segura e passa a agir conforme suas próprias convicções e, portanto, podendo resistir às pressões ambientais. Uma possível explicação para os resultados aqui encontrados refere-se à ideia de que a Marinha busca conformidade com as práticas por convicções próprias ou pela prática institucionalizada de cumprir regras e, não, por questões de insegurança que levam à imitação de outras organizações. Assim, o grau de incerteza baixo, que inicialmente corresponde às duas estratégias de maior resistência (desafiar e manipular), passou a ser atribuído às duas estratégias de maior conformidade (aquiescer e negociar). Por outro lado, atribui-se grau moderado à dimensão interconectividade ambiental, o que, segundo Oliver (1991), indica a

adoção da estratégia de evitar, por parte da Marinha. Considerando a percepção dos contadores da MB, observa-se que as relações da organização como outros atores sociais estão mais limitadas à STN e aos demais comandos militares, havendo o contato com outros órgãos públicos apenas em eventos.

4.6 Resposta Estratégica apresentada pela Marinha

Face ao exposto, com base no modelo de Oliver (1991), foram encontradas evidências de que a Marinha está apresentando respostas estratégicas de maior conformidade às pressões institucionais para implementação das novas práticas de contabilização do ativo imobilizado, sendo a aquiescência a estratégia com o maior número de indicadores.

Os resultados sugerem que o caso da Marinha representa uma obediência consciente, na qual a organização escolhe estrategicamente cumprir pressões institucionais na expectativa de obter benefícios específicos, como legitimidade, recursos e previsibilidade (PFEFFER; SALANCIK, 1978).

Acerca dos fatores institucionais e das dimensões que sugeriram estratégias alternativas à aquiescência, a estratégia de negociar foi apontada pelas dimensões eficiência, dependência, consistência e incerteza ambiental, enquanto a estratégia de evitar foi indicada pelas dimensões eficiência, consistência, difusão voluntária e interconectividade ambiental.

Passando a tratar especificamente da resposta estratégica negociar, de acordo com Oliver (1991), a negociação representa o limite da resistência organizacional às pressões ambientais. Segundo a autora, é no campo da negociação que as demandas institucionais são confrontadas com os objetivos da organização.



“Nesse caso do emprego dos sistemas, a Marinha buscou garantir a sua autonomia, envidando esforços para continuar utilizando o seu sistema interno, que atende às suas demandas e protege a organização de mudanças repentinas advindas de exigências externas.”

Assim, a conformidade institucional ocorre parcialmente e as organizações mostram-se mais ativas na promoção de seus interesses.

O estudo revelou indícios de negociação por parte da Marinha em situações pontuais. Em geral, quando algum tipo de resistência é apresentado pela organização e percebido pela STN, a MB busca agir no sentido de apaziguar as demandas da STN, procurando não se indispor com o Órgão Central. Ademais, quando a MB não encontra caminhos para registrar seus lançamentos contábeis nas rotinas disponibilizadas pela STN, no Siafi, ela busca negociar com a STN a redução temporária da conformidade com a prática, podendo ainda demandar a criação de rotinas e eventos específicos que atendam às suas necessidades específicas.

Diferentemente da aquiescência e da negociação, a estratégia de evitar é motivada pelo desejo de contornar as condições que tornam o comportamento de conformidade necessário (OLIVER, 1991). No caso analisado, a única situação que se aproximou dessa estratégia refere-se à tentativa de a Marinha se proteger em relação à determinação de emprego do Sistema Integrado de Administração de Serviços (Siads). Todavia, esse

comportamento não é prejudicial à conformidade da Marinha com as práticas em si, tendo em vista que o SisMat, sistema interno de gestão de materiais da MB, atende às demandas da STN. Nessa situação específica, verificou-se que a organização tentou separar ou desacoplar a maneira de gerenciar seus bens do contato externo (PFEFFER; SALANCIK, 1978; SCOTT, 1987).

Nesse caso do emprego dos sistemas, a Marinha buscou garantir a sua autonomia, envidando esforços para continuar utilizando o seu sistema interno, que atende às suas demandas e protege a organização de mudanças repentinas advindas de exigências externas. Em linha com o fenômeno observado, Oliver (1991) salienta que, normalmente, esse comportamento pode proporcionar a manutenção da autonomia da organização, além de minimizar intervenções externas e maximizar a sua eficiência.

5. Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo geral analisar as respostas estratégicas apresentadas pela Marinha do Brasil às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos con-

tábeis patrimoniais preconizados na Ipsas 17, segundo a percepção de seus contadores. Para cumprir com o objetivo proposto, utilizou-se o modelo de Oliver (1991), cujas bases teóricas fundamentam-se na teoria institucional e na teoria da Dependência de Recursos.

Nesse contexto, foi conduzido um estudo de caso único, no âmbito da Marinha do Brasil, que contou com a realização de entrevistas com os contadores envolvidos diretamente no processo de implementação dessas práticas, bem como com a coleta de documentos capazes de auxiliar na compreensão do fenômeno analisado, destacando-se: a Macrofunção 020330, do Manual do Siafi (STN, 2010); consultas ao Tesouro Gerencial; normativos internos; e notas explicativas dos balanços patrimoniais da MB.

As conclusões do estudo indicam que as práticas contábeis oriundas da Ipsas 17 têm sido implementadas na MB, principalmente, em virtude de aspectos ligados à coerção legal, legitimidade e dependência. Os achados da pesquisa corroboram a ideia de que a MB possui tendências ao cumprimento de normas e regulamentos, tendo os discursos apontado que esse comportamento constitui uma prática institucionalizada.

Por outro lado, alguns fatores capazes de gerar resistência à adoção desses procedimentos foram revelados, dentre os quais, a falta de reconhecimento de ganho de eficiência por parte dos atores sociais envolvidos nesse processo merece destaque, pois pode estar associada ao risco de conformidade cerimonial.

Face ao exposto, a partir das análises dos fatores institucionais analisados, formou-se o entendimento de que, diante das pressões institucionais para implementar práticas de contabilização do ativo imobilizado advindas das Ipsas, a resposta estratégica mais condizente com o comportamento apresentado pela Marinha do Brasil refere-se à aquiescência.

Acerca das táticas associadas à aquiescência, a tática de se conformar é a que melhor representa o caso da MB, pois, conforme Oliver (1991), constitui uma obediência consciente ligada à incorporação de valores, a normas ou a requisitos institucionais. Assim, acredita-se que a MB tenha escolhido, de modo consciente e estratégico, cumprir com as pressões institucionais na expectativa de obter benefícios específicos, tais com legitimidade e, futuramente, eficiência.

Diante da análise realizada, sugere-se que, embora a Marinha do Brasil venha enfrentando algumas dificuldades operacionais, ela tem envidado esforços no sentido de implementar as novas práticas de contabilização do ativo imobilizado. As evidências do estudo indicaram que esse comportamento de conformidade da MB pode ser associado a processos isomórficos, principalmente coercitivos e normativos. Além disso, sugere-se que, para os contadores da MB, a adoção das novas práticas parece já ter adquirido o status de verdade incontestável.

Quanto às implicações de ordem teórica e prática trazidas pelo

presente estudo de caso, ressalta-se que, de modo geral, corroborando com Sasso (2017), o modelo de Oliver (1991) foi validado para analisar o processo de implementação dos novos procedimentos contábeis advindos das Ipsas. Contudo, algumas reflexões teóricas são pertinentes ao emprego desse modelo para analisar a adoção de novas práticas pelas organizações do setor público.

Primeiro, destaca-se que é necessário ponderar a análise das dimensões coerção legal e difusão voluntária, adequando-as à realidade do setor público. Como no setor público brasileiro, normalmente, as pressões institucionais estão fortemente relacionadas à presença de leis e de regulamentos, é possível que a coerção legal tenha um peso maior do que a difusão voluntária para determinar a conformidade das organizações às pressões ambientais.

Em segundo lugar, acerca da dimensão incerteza ambiental, o estudo acrescentou a ideia de que, quando as mudanças institucionais atingem o status de verdades ou premissas assumidas como certas (*taken-for-granted*), um ambiente de maior estabilidade (baixa incerteza) também pode favorecer a conformidade organizacional às pressões institucionais. Porém, isso não ocorre por mimetismo, mas, sim, por aspectos ligados à segurança e à possibilidade de a organização agir segundo suas próprias convicções.

Além disso, a partir das evidências sobre a presença de outros aspectos de ordem administrativa e organizacional relacionados ao processo de implementação das Ipsas, sugere-se a inserção de um sexto fator institucional no modelo de Oliver (1991), qual seja o fator organização.

Nesse fator, poderia ser incluída a dimensão capacidade organizacional, a fim de analisar a propensão à conformidade a partir da existência de condições organizacionais necessárias à condução das mudanças.

Quanto às implicações de ordem prática, os resultados da pesquisa indicaram que os esforços empreendidos pelos agentes externos, principalmente pela STN, no sentido de difundir as novas práticas e de empregar mecanismos de coerção legal para a sua adoção surtiram efeito, ao menos no âmbito da MB. Contudo, esse impulso não foi suficiente para fazer com que a organização, como um todo, reconheça ganho de eficiência com essas mudanças, sendo a falta de conhecimento sobre a contabilidade apontada como a principal razão dessa percepção.

Quanto às limitações do estudo, destaca-se que os resultados obtidos foram baseados na percepção dos contadores da Marinha do Brasil acerca do fenômeno investigado. Nesse contexto, considerando a complexidade da implementação de novas práticas contábeis oriundas do processo de convergência, considera-se pertinente a realização de investigações que busquem trazer a perspectiva de outros atores ou grupos sociais envolvidos no processo analisado sobre o fenômeno estudado.

Como sugestões para futuras pesquisas, estimula-se a investigação sobre a gestão de pessoal da área contábil nos órgãos públicos brasileiros, no contexto da convergência, analisando aspectos como: evolução no número de profissio-



nais contadores; alocação de pessoal qualificado nas atividades de gestão patrimonial; rotatividade de pessoal; programas de capacitação, entre outros.

Tendo em vista os relatos de pouca utilidade da informação contábil para auxílio à tomada de decisão no setor público, sugere-se a condução de pesquisas que sejam capazes de demonstrar, empiricamente, o ganho de eficiência a partir do processo de tomada de decisão com base em informações contábeis.

A pesquisa trouxe também alguns questionamentos passíveis

de investigações futuras em outros órgãos públicos, inclusive de outras esferas, tais como: os gestores públicos (não contadores) reconhecem ganho de eficiência com a adoção das novas práticas? Os órgãos públicos buscam se legitimar perante a STN ou outro órgão? Quais as razões para esse comportamento? Os órgãos públicos enxergam o CFC como um agente capaz de exercer pressão para a adoção dos novos normativos inspirados nas Ipsas? O conteúdo das Ipsas interfere nos objetivos dos órgãos públicos ou traz

restrições à sua autonomia para a tomada de decisão?

Além disso, outras pesquisas podem se dedicar a verificar se a questão da difusão tem impactado a implementação das práticas contábeis oriundas das Ipsas nos órgãos públicos brasileiros. Uma última sugestão de estudo futuro seria investigar a percepção de outros órgãos públicos acerca da estabilidade do ambiente no qual o processo de convergência vem ocorrendo, analisando os impactos desse aspecto para o processo de implementação das novas normas contábeis.

Referências

ADHIKARI, P.; GÅRSETH-NESBAKK, L. Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges. *Accounting Forum*, v. 40, n. 2, p. 125–142, 2016.

ADHIKARI, P.; MELLEMMVIK, F. The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, v. 1, n. 2, p. 123–143, 5 July. 2011.

ALMEIDA, A. S. *A contabilidade e a gestão dos intangíveis no Setor Público Brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica*. 2015. 148 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, 2015.

ARAYA-LEANDRO, C. E. et al. The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. *Revista de Administração Pública*, v. 50, n. 2, p. 265–283, abr. 2016.

BAKRE, O.; LAUWO, S. G.; MCCARTNEY, S. Western accounting reforms and accountability in wealth redistribution in patronage-based Nigerian society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 30, n. 6, p. 1288–1308, 21 ago. 2017.

BARBOSA, A. A. *Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis*. 2017. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2017.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002.

BENITO, B.; BRUSCA, I.; MONTESINOS, V. The harmonization of government financial information systems: the role of the Ipsas. *International Review of Administrative Sciences*, v. 73, n. 2, p. 293–317, 30 jun. 2007.

BRAGA, I. A. *Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014*. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, ES, 2015.

BRUSCA, I.; GÓMEZ-VILLEGAS, M.; MONTESINOS, V. Public financial management reforms: the role of Ipsas in Latin-America. *Public Administration and Development*, v. 36, n. 1, p. 51–64, 1 fev. 2016.

BRUSCA, I.; MARTÍNEZ, J. C. Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, v. 82, n. 4, p. 724–744, 2016.

BUHR, N. Accrual accounting by Anglo-American governments: motivations, developments, and some tensions over the last 30 years. *Accounting History*, v. 17, n. 3-4, p. 287-309, 2012.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; PIGATTO, J. A. M. Brazilian governmental accounting reforms: Ipsas and accrual accounting adoption. *SSRN*, 2014. Disponível em <<https://ssrn.com/abstract=2466484>>. Acesso em 15 out. 2018.

CHAN, J. L. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money and Management*, v. 23, n. 1, p. 13-20, jan. 2003.

CHRISTIAENS, J. et al. Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? *Baltic Journal of Management*, v. 7, n. 4, p. 429-443, 19 out. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado. Aprovada pela Ata n.º 1.033 do Plenário do CFC, de 22 de setembro de 2017. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 23 set. 2017. Disponível em <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=NBCTSP07.docx> Acesso em 10 jan. 2018.

_____. *Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*. Edição 2010. Brasília - DF: CFC, 2010.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. DE. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 3, p. 69-85, 2011.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

DINIZ, J. A. et al. Vantagens da implantação das Ipsas na contabilidade pública brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 9, n. 3, 30 set. 2015.

FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE). *Accounting and budgeting by governments (central, federal, regional and local)*, 2003. Disponível em: <<https://www.accountancyeurope.eu/publications/the-adoption-of-accrual-accounting-and-budgeting-by-governments-central-federal-regional-and-local/>>. Acesso em: 21 maio. 2018

GALERA, A. N.; BOLÍVAR, M. P. R. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*, v. 27, n. 5, p. 413-425, dez. 2007.

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

GODDARD, A. et al. The two publics and institutional theory: a study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 40, p. 8-25, 2016.

GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. European commission adoption of Ipsas to reform financial reporting. *Abacus*, v. 47, n. 4, p. 525-552, 1 dez. 2011.

HEPWORTH, N. Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money and Management*, v. 23, n. 1, p. 37-44, jan. 2003.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (Ifac). *Study 14 – Transition to the accrual basis of accounting: guidance for public sector entities*. 3. ed. New York: Ifac, 2011.

LIMA, R. L. *A influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais*. 2017. 117 f. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade de Brasília, Brasília – DF, 2017.

MAGLIANO JÚNIOR, G. *A contabilidade enquanto instrumento de gestão: o caso do Comando da Aeronáutica do Brasil*. 2012. 115 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, 2012.

MAPURUNGA, P. V. R.; MENESES, A. F. DE; PETER, M. G. A. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade : Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle*, v. IX, n. 1, p. 87–107, 2011.

MCKINNON, J. Reliability and validity in field research: some strategies and tactics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 1, n. 1, p. 34-54, 1988.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalised organisations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, v. 83, p. 340-363, 1977.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF n.º 184, de 25 de agosto de 2008. 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. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 26 ago. 2008.

OLIVER, C. Strategic responses to institutional processes. *The Academy of Management Review*, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

PASSOS, E. Z. *Adoção no Brasil das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: o processo e seus impactos nos municípios de Minas Gerais*. 2016. 104 f. Dissertação (Mestrado em Gestão) – Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, Vila Real – Portugal, 2016.

PATTON, M. Q. *Qualitative evaluation and research methods*. 2 ed. Thousand Oaks, CA, US: SAGE Publications, 1990.

PEFFER, J.; SALANCIK, G. R. *The external control of organizations: a resource dependence perspective*. New York: Harper & Row, 1978.

PRIETO, M. F.; MARTINS, V. F. Adoção das normas internacionais de contabilidade pública no Brasil: uma análise nos demonstrativos da União no triênio 2010 a 2012. *RAGC*, v. 3, n. 5, p. 1-22, 5 fev. 2015.

RAVANELLO, M.; MARCUZZO, J. L.; FREY, M. R. Análise da adequação dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Revista do CEPE*, n. 42, p. 114-131, jul./dez. 2015.

ROBB, A.; NEWBERRY, S. Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards. *Socio-Economic Review*, v. 5, n. 4, p. 725–754, 16 oct. 2007.

SANTOS, S. A. *Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (Ipsas)*. 2015. 101 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS, Manaus, AM, 2015.

SASSO, M. *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às Ipsas: respostas estratégicas de governos estaduais*. 2017. 278 p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2017.

SAUERBRONN, F. F.; SILVA, G. E. Um breve panorama histórico da contabilidade governamental no Brasil: em busca pelo 'novo' na nova contabilidade pública. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, v. 4, n. 1, p. 53-68, 2017.

SCOTT, W. R. The Adolescence of Institutional Theory. *Administrative Science Quarterly*, v. 32, p. 493-511, 1987.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios: válido a partir do exercício de 2017.7. ed. Brasília, DF, 2016.

SUTCLIFFE, P. The standards programme of Ifac's public sector committee. *Public Money and Management*, v. 23, n. 1, p. 29-36, Jan. 2003.

VAN HELDEN, J.; OUDA, H. Public sector accounting in emerging economies. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 40, p. 1-7, 1 Oct. 2016.

WYNNE, A. Is the move to accrual base accounting a real priority for public sector accounting? *Public Fund Digest*, v. 6, n. 1, p. 25–39, 2007.

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



Efeitos da automatização do envio de dados para consolidação contábil nacional nos processos internos de prefeituras municipais: um estudo de caso

O estudo analisou os processos internos de gestão pública municipal para o envio de dados que visam à consolidação contábil nacional, via Matriz de Saldos Contábeis, investigando as relações estratégias de governo eletrônico e as inovações contábeis. Para tanto, foi realizado um estudo de caso no Município de Santa Maria (RS), por meio de observação, análise documental e entrevistas com servidores públicos e representante do desenvolvedor do sistema contábil utilizado no município estudado. Os resultados apontam a necessidade de adequações nos sistemas de informação para atendimento das exigências dos órgãos de controle externo, evidenciando-se o envolvimento do controle interno. Dentre os efeitos iniciais identificados, destacam-se mudanças nas rotinas; integração dos sistemas de informação; agilidade no fluxo informacional; e, retrabalho para atendimentos às exigências dos órgãos fiscalizadores. O estudo contribui à literatura, integrando as discussões sobre iniciativas de governo eletrônico e inovações contábeis de modelos baseados na colaboração interinstitucional e ações de governança eletrônica.

Victor Mallone Nunes de Andrade

Bacharel em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)
Email: vn.mallone@gmail.com

Cristiano Sausen Soares

Doutor em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Professor adjunto na Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)
Email: cristianocontador@hotmail.com

Fabrcio Ramos Neves

Doutor em Controladoria e Contabilidade da FEARP-USP. Contador do Instituto Federal Baiano
Email: fabricioneves@alumni.usp.br

1. Introdução

O uso de tecnologias e sistemas de informação está transformando os processos internos das entidades do setor público, viabilizando a adoção de um modelo de gestão pública com base no governo eletrônico ou, em um contexto mais amplo, na governança eletrônica (NEVES, et. al., 2019). O termo governo eletrônico (*e-government*), dentre outras coisas, está associado à modernização da gestão pública, com o uso da tecnologia de informação e comunicação em relação à sociedade (PRZEYBILOVICZ; CUNHA; MEIRELLES, 2018; NEVES; SILVA, 2021), melhoria dos processos operacionais e de gestão (DINIZ et. al., 2009; BARBOSA, 2017) e na expansão de práticas democráticas (BRAGA; GOMES, 2016).

Nesse contexto, o governo eletrônico possibilita maior acesso à informação, viabilizando processos decisórios com maior celeridade e transparência, além de responsabilizar os gestores e agentes do serviço público (BRAGA; GOMES, 2016). Essas tecnologias também impactam na qualidade da informação financeira, levando a um exame dos sistemas de contabilidade e os processos de informação de relatórios

governamentais (FRADEANI; SOVERCHIA; METUSHI, 2018), que podem estar relacionados à implementação das normas internacionais de contabilidade (Ipsas) (AZEVEDO et al., 2020a). Embora várias críticas tenham sido feitas quanto às Ipsas (OULASVIRTA, 2014), essas mudanças parecem caminhar (BRUSCA; MARTÍNEZ, 2015).

No Brasil, os órgãos de fiscalização e regulação instituíram diferentes obrigações e declarações para prestação de contas dos entes subnacionais (LINO; AQUINO, 2018), dentre as quais se cita a Matriz de Saldos Contábeis (MSC), implementada gradualmente desde 2017 e exigida a partir do ano de 2019 pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A MSC é formada por um conjunto estruturado de dados como forma de automatizar a captação das informações financeiras e fiscais dos sistemas de contabilidade dos entes federados. Como as principais informações são extraídas dos relatórios financeiros, a estratégica da STN impulsiona a reforma da gestão financeira do setor público no país, carregando em seu conteúdo as Ipsas que acompanham as iniciativas de governo eletrônico e disponibilizam informações em ambiente *on-line*.

Como a regulação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), instituídas em função do processo de convergência às normas internacionais ainda está em andamento (SOARES; ROSA, 2018), admite-se que procedimentos internos de reestruturação dos governos sejam necessários para seu cumprimento, passando também por uma adaptação dos sistemas de informação na gestão contábil e financeira. Essas duas características centrais das reformas da gestão financeira do

setor público – iniciativas de governo eletrônico e inovações contábeis – foram abordadas separadamente pela literatura, sem considerar suas possíveis inter-relações (GIL-GARCIA; DAWES; PARDO, 2018).

Dessa forma, observa-se uma oportunidade de pesquisa que pode contribuir nesse aspecto, apresentando-se como lacuna a investigação das principais ações e mudanças trazidas no contexto operacional de um governo local, bem como os efeitos da automatização do envio de dados para consolidação contábil nacional por meio da MSC. Assim, surge a questão de pesquisa: **Como os processos internos de gestão pública municipal se adequaram para realizar a geração, tratamento e envio das informações da Matriz de Saldos Contábeis e quais são seus efeitos?**

A pesquisa se justifica devido à necessidade de promover o entendimento dos processos relacionados à MSC como ferramenta de governo eletrônico para prestação de contas e transparência, amparada por uma demanda de estudos empíricos sobre projetos que estão ocorrendo dentro de entidades do setor público, verificando a contribuição real que a automação de sistemas financeiros pode dar à administração pública (SOVERCHIA, 2015). Além disso, justifica-se no meio acadêmico ao abordar um tema recente e ainda pouco explorado nas pesquisas em contabilidade e administração pública.

2. Referencial Teórico

2.1 Governança Pública e Governo Eletrônico

O conceito de governo eletrônico refere-se à maneira como o governo usa a tecnologia da comunicação e informação como ferramenta para executar suas funções



“Para Loureiro e Abrúcio (2002), *accountability* é um mecanismo utilizado como forma de controlar as políticas públicas adotadas pelos governantes, sendo necessária, para um controle mais eficaz, a adoção de formas legítimas de discussão de ideias que contribuam para a tomada de decisões.”

administrativas, ofertar serviços públicos e melhorar as conexões entre seus cidadãos, empresas e agências governamentais (AL-SHBAIL; AMAN, 2018; NEVES; SILVA, 2021). De acordo com Grönlund (2010), governo eletrônico pode ser definido como uso de tecnologias da informação pela administração pública e seu relacionamento com o cidadão. Inicialmente, seu uso estava voltado à prestação de serviços públicos de forma eletrônica, incorporando o suporte administrativo dos meios digitais para processos internos da gestão pública e para práticas democráticas em resposta ao cidadão, com governança e transparência (PRZEYBILOVICZ; CUNHA; MEIRELLES 2018). Em seguida, concentrou-se no aproveitamento de tecnologias digitais para a criação de valor para usuários de serviços públicos por meio da prestação de serviços eletrônicos (OSBORNE, 2020).

Parte dessa criação de valor aos usuários de serviços públicos se dá pela incorporação da digitalização nos processos internos da gestão pública, que está associada ao mecanismo de controle e governança pública (MASSEY; JOHNSTON-MILLER, 2016). A instrumentalização desses mecanismos na contabilidade governamental permite explicar os fenômenos patrimoniais, criar modelos

de prosperidade, efetuar análises e controlar o patrimônio público (OLIVEIRA; CARVALHO; CORREA, 2013). Nesse contexto, está inserida a prestação de contas à sociedade de forma transparente, tempestiva e inteligível, sendo utilizados os meios eletrônicos com o objetivo de democratizar o acesso às informações públicas e servir de instrumento de *accountability* (OLIVEIRA; CARVALHO; CORREA, 2013). O termo *accountability* passou a ser empregado com maior frequência no meio contábil, principalmente após o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Para Loureiro e Abrúcio (2002), *accountability* é um mecanismo utilizado como forma de controlar as políticas públicas adotadas pelos governantes, sendo necessária, para um controle mais eficaz, a adoção de formas legítimas de discussão de ideias que contribuam para a tomada de decisões. Para tanto, entende-se que a prestação de contas e responsabilização dos agentes públicos é possível mediante maior transparência. Conforme Diniz et al. (2009), desempenho, eficiência, transparência, qualidade do gasto público, prestação de contas e sistemas de controle são termos relacionados aos processos de implantação do governo eletrônico na gestão pública.

A transparência pública é a ferramenta que o cidadão dispõe para ter acesso aos dados das finanças públicas. Nesse contexto, Soares e Rosa (2018) entendem que a divulgação das informações relativas às ações dos gestores públicos, além de demonstrar a aplicação dos recursos e fomentar a participação do cidadão no controle social, representa o atendimento de determinações legais do setor público. É direito de todo cidadão ter acesso aos dados governamentais, no entanto, isso parece estar direcionado apenas ao poder executivo, sendo que tal obrigação abarca os demais órgãos, incluindo o Poder Legislativo, pois todos precisam atender à divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações, utilizando meios de comunicação e a tecnologia da informação (BRASIL, 2011).

Para possibilitar acesso às informações e melhorar o processo de geração de relatórios para divulgação e transparência, a STN criou a MSC em conformidade ao que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o Art. 163-A da Constituição Federal de 1988, alinhado aos objetivos defendidos pela Nova Gestão Pública (ver POLLITT; BOUCKAERT, 2017), entendida como um conjunto de mudan-

ças de estruturas e processos que visam obter melhores desempenhos (BRESSER-PEREIRA, 2017). Para tanto, os entes públicos necessitam de sistemas de informação automatizados que permitam a gestão contábil e geração da informação aos órgãos de controle (BEZERRA FILHO, 2008), sendo necessário o uso de sistemas de informações gerenciais.

2.2 Sistemas de Informações Gerenciais

A informação é algo valioso, tendo ainda maior relevância às organizações, pois são utilizadas para embasar o processo decisório (CHIUSOLI; REZENDE, 2019). Para tanto, a sistematização da informação necessita do auxílio da tecnologia para processamento de dados e disponibilização aos seus usuários. Desse modo, Padoveze (2016) conceitua informação como o conjunto de dados que foram processados e armazenados de maneira compreensível ao receptor, cujo valor agregado seja percebido para suas decisões. Nessa linha, de acordo com Fonseca et al. (2019), destaca-se a necessidade de se desenvolver estudos relacionados à implementação de sistemas de informações que auxiliam o processo decisório e seus efeitos, considerando os aspectos particulares da organização, como valores, cultura e desenho organizacional.

Esse conjunto de estruturas organizacionais utilizadas para transformar dados brutos, extraídos de diversas fontes, em informações que podem ser analisadas por seus usuários (dados estruturados), formam o sistema de informação (MOTA; OLIVEIRA JUNIOR; FREITAS, 2016). Já o Sistema de Informação

Gerencial (SIG) é conceituado por Stair e Reynolds (1999) como uma coleção organizada de pessoas, procedimentos, *softwares*, banco de dados e dispositivos que fornecem informações aos gestores, auxiliando no processo decisório.

De modo geral, tais conceitos vão ao encontro do entendimento de Padoveze (2016), visto que a contabilidade é compreendida como um sistema de informação e avaliação, cujo objetivo é proporcionar aos usuários demonstrações, relatórios e demais análises de natureza econômica, financeira e patrimonial, relacionadas à entidade objeto de contabilização. Assim como a Contabilidade, o SIG é utilizado principalmente como suporte ao planejamento e controle da organização, servindo como fonte de informações.

Estudos anteriores sobre adoção de sistemas de informações gerenciais no contexto da governança eletrônica no setor público são identificados na literatura com ênfase na implantação de sistemas de informação de custos (SOARES; PARCIANELLO, 2018), transparência (SOARES; ROSA, 2018) ou acesso à informação (AMORIM; SILVA, 2014; CARLI; FACHIN, 2016; CHIUSOLI; REZENDE, 2019). Entre as condições que favorecem ou dificultam tais implantações,

identificados citam como determinantes: resistência à mudança; conhecimentos e treinamentos; tamanho das equipes de trabalho e suas rotinas; aprendizagem organizacional; apoio da gestão; sistemas e formatação; e, aspectos legais.

Dentro desses processos, o contexto tecnológico tem sua relevância, à medida que a elaboração e disponibilização de relatórios financeiros e fiscais se tornam automatizados e disponibilizados em plataformas digitais (PÉREZ; BOLIVAR; HERNÁNDEZ, 2008). O conjunto de protocolos para integração de dados, rotinas para armazenamento e recuperação de dados, *templates* e interfaces, além dos recursos de suporte humano (inclusive de fornecedores) definem o ecossistema contábil (DAI; VASARHELYI, 2017). Nesse ecossistema, uma mudança no sistema de informação de gestão financeira pode exigir uma revisão da consistência (e integração) com os outros componentes do ecossistema por meio de rotinas automatizadas.

Assim, seguindo os processos de manutenção de registros, as rotinas automatizadas desenham como as transações são iniciadas, registradas, processadas, reconciliadas e reportadas (NEVES, 2021). A automação é especialmente útil para a introdução de políticas contábeis devido ao alto volume de certas transações, como, por exemplo, as políticas contábeis relacionadas aos benefícios a empregados (AZEVEDO et al., 2020a). No entanto, a introdução de um sistema de informação envolve processos que não necessariamente replicam o mesmo conjunto de políticas contábeis que eram executadas anteriormente pelo antigo sistema ou mesmo preservam o nível de integração com o restante dos componentes do ecossistema contábil. Como os governos são obrigados



por meio de regramentos legais a reportar com frequência suas demonstrações financeiras e execuções orçamentárias por meio desses sistemas, a conformidade com os sistemas de coletas de dados dos órgãos de controle torna-se um requisito importante na contratação dos sistemas de informações (AZEVEDO et al., 2020b; NEVES, 2021).

3. Metodologia

Seguindo o esquema teórico proposto por Lima et al. (2012), realizou-se um estudo de caso qualitativo para compreender, empiricamente, como os processos internos de gestão pública em um município se adequaram para geração, tratamento e envio das informações contábeis, automatizado pela Matriz de Saldos Contábeis e seus efeitos iniciais. Adotou-se como caso de análise a Prefeitura Municipal de Santa Maria (PMSM), tendo em vista que o município entregou a MSC no prazo e concedeu acessibilidade aos dados para realização da pesquisa. Destaca-se, ainda, que o município foi selecionado pela proximidade e conveniência de um dos autores na condução da visita *in loco*.

Para a realização do trabalho, além da prefeitura, foram realizadas visitas à Câmara Municipal de Vereadores de Santa Maria (CMVSM), ao Instituto de Previdência e Assistência à Saúde dos Servidores Públicos Municipais de Santa Maria (IPASSP-SM) e ao Instituto de Planejamento de Santa Maria (IPLAN). Isso porque essas estruturas administrativas, em conjunto, produzem informações que são consolidadas pela Superintendência de Gestão Orçamentária e Financeira (SGOF), responsável pelo setor de contabilidade da PMSM, vinculada à Secretaria Municipal de Finanças (SMF), com fiscalização interna da Controladoria e Auditoria Geral do Município (CAGM), para

Tabela 1 – Características dos participantes da pesquisa

Agente	Cargo	Serviço público (anos)	Tempo no cargo (anos)	Idade (anos)	Maior formação
E-1	Consultor Técnico	12	1,5	33	Pós-Graduação
E-2	Superintendente	19	19	48	Pós-Graduação
E-3	Contador	18	17	62	Graduação
E-4	Contador	17	17	56	Graduação
E-5	Analista Legislativo	22	3	40	Pós-Graduação
E-6	Diretor Financeiro	19	19	49	Graduação

Fonte: dados da pesquisa.

posterior envio da MSC à STN, em um único arquivo. Dessa forma, caso não haja comunicação e governança entre essas estruturas e alinhamento do Sistema de Informações utilizado, compromete-se o processo.

Os órgãos que fazem parte do Executivo, Legislativo e autarquias do município realizam suas atividades contábeis e de gestão com base na utilização de um sistema de informação terceirizado, contratado a partir de um processo licitatório, com a disponibilização de diversos módulos. Dessa forma, a empresa executa o referido contrato com o município, fornecendo os sistemas necessários, entre estes, o módulo de contabilidade, dando apoio e suporte técnico. Salienta-se que os desenvolvedores do sistema de informações, para o atendimento aos clientes, necessitam promover adequações em conformidade às exigências dos órgãos de fiscalização externos e tomada de contas, tais como STN e Tribunal de Contas Estaduais. Tal situação se repete para entrega da MSC. Assim, capturar as informações relativas ao cumprimento da MSC dos atores envolvidos no processo de preenchimento e consultoria se fez necessário.

Para assegurar a validade e confiabilidade da pesquisa, utilizaram-se diferentes fontes para coleta dos dados, sendo triangulados por meio de entrevistas, análise documental e observação para obter uma compreensão ampliada do fenômeno (YIN, 2015).

3.1 Coleta e Análise dos Dados

Baseado na experiência de um dos autores como consultor de sistemas de informações gerenciais da administração municipal, o acesso à prefeitura foi concedido pelos gestores das estruturas administrativas. Foi elaborado um protocolo para entrevistas semiestruturadas, constituindo-se de um roteiro validado por meio de um teste piloto com profissionais de contabilidade, considerados especialistas no tema, visto que atuam como assessores técnicos na empresa desenvolvedora do sistema de gestão utilizado na PMSM.

Os participantes da pesquisa compõem o quadro de servidores do município, sendo identificados 5 servidores públicos como atores envolvidos diretamente no processo de envio da MSC. Ainda, considerando a importância do sistema de informações para desenvolvimento das atividades relativas ao cumprimento da obrigação informacional da MSC, foi convidado a participar da pesquisa o representante do sistema utilizado no município. Dessa forma, o estudo contou com 6 participantes, cujas características são apresentadas na Tabela 1.



As entrevistas foram realizadas entre os dias 1º/10/2019 e 21/10/2019 nos respectivos locais de trabalho dos participantes, sendo gravadas em áudio para transcrição, com a sua autorização. Depois de realizada a transcrição, os conteúdos foram apresentados aos participantes para confirmação e assinatura, atendendo às questões éticas, confiabilidade e confidencialidade, conforme Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Como parte das condições de acesso aos dados e revisão ética, apenas os papéis generalizados dos entrevistados são divulgados na Tabela 1.

A análise das entrevistas envolveu ouvir as gravações de áudio e ler as transcrições, em conjunto com a análise documental e de observação, utilizadas para identificar algumas dimensões com base nas descrições, eventos e ações. Esta etapa envolveu um processo interativo de reflexão e refinamento contínuo durante a elaboração do manuscrito. O desenvolvimento das visões dos atores ditou a estrutura narrativa da análise e a seleção das citações. A etapa de observação foi realizada no ambiente de atuação profissional dos participantes da pesquisa. Os dados foram descritos em um diário de observações para retratar as dimensões comportamentais, organizacionais, legais e estruturais relevantes ao processo de envio da MSC à STN.

Complementarmente, foram analisados os documentos contá-

beis internos à organização, tais como manuais de rotinas internas, memorandos, ordens de serviço e instruções de regras gerais, portarias e manuais de procedimentos para mapear as contas no sistema de informação localⁱ, emitidos pela STN disponíveis em seu portalⁱⁱ, relacionados ao envio das declarações financeiras e fiscais. Para interpretar o conjunto de dados, a evidência documental foi usada para identificar temas e eventos históricos, ao mesmo tempo em que permitiu verificar os fatos e eventos relatados nas entrevistas, por meio da análise de conteúdo (BARDIN, 2011).

4. Resultados e Discussões

4.1 A Msc na Visão do Representante do Sistema de Informação

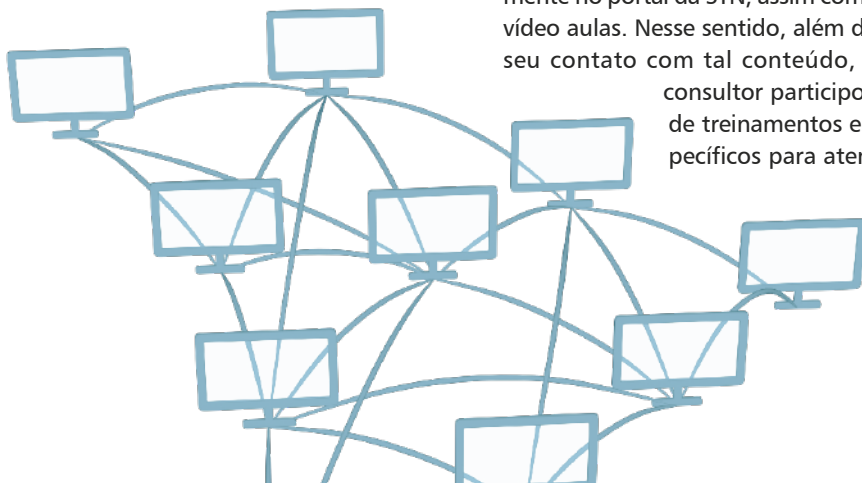
De acordo com a percepção do participante (E-1), a MSC é uma nova ferramenta de prestação de contas que visa reportar os saldos contábeis dos entes, além de agrupar, em uma só, várias outras prestações de contas que atualmente possuem diversas metodologias e canais diferentes de envio. Esse entendimento vai ao encontro dos objetivos definidos na Portaria STN nº 549/2018, quanto à ressaltar a importância do treinamento dos usuários para o desenvolvimento e o cumprimento da atividade de reporte da obrigação.

Pelo seu entendimento, há diversos materiais disponíveis gratuitamente no portal da STN, assim como vídeo aulas. Nesse sentido, além do seu contato com tal conteúdo, o consultor participou de treinamentos específicos para aten-

dimento aos clientes, citando curso sobre o *layout* da MSC. A partir desses treinamentos, seu envolvimento para sanar as dificuldades dos clientes se tornou cada vez maior, sobretudo quanto a validação dos relatórios e a preparação das informações, por meio das adequações do Plano de Contas. Na sua visão, as divergências em relação ao Plano de Contas instituído pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS) e o Plano de Contas Estendido (PCASP), utilizado na estrutura da MSC, são um dos principais entraves para o cumprimento dessa obrigação no contexto local.

Para sanar tais divergências, foi realizado o procedimento de mapeamento das contas, conhecido como “De-Para”. Esse processo consiste em identificar as contas contábeis do Plano de Contas, utilizadas para registro de determinados fatos, relacionando-as com as novas contas do PCASP Estendido, utilizado na MSC. Nesse ponto, o consultor revelou que o desenvolvedor do sistema escolheu o Município de Santa Maria para servir de base-teste com seus arquivos de *backup*, para realizar as adequações necessárias no sistema, considerando que o município é um dos principais clientes da empresa e polo regional.

Conforme E-1, as informações necessárias para a entrega da MSC têm origem na Contabilidade, por meio da estrutura do plano de contas e suas parametrizações, cujos registros precisam evidenciar os atos e fatos que representam a execução do orçamento e os registros patrimoniais. No entanto, salienta que a falta de um sistema de informações gerenciais que controle os registros (tais como arrecadação, estoques, pessoas, etc.), integrados à contabilidade, podem dificultar o processo, por conta de registros manuais que geram retrabalho e aumentam os riscos de erros. Assim, a estrutura do ecossistema de contabilidade

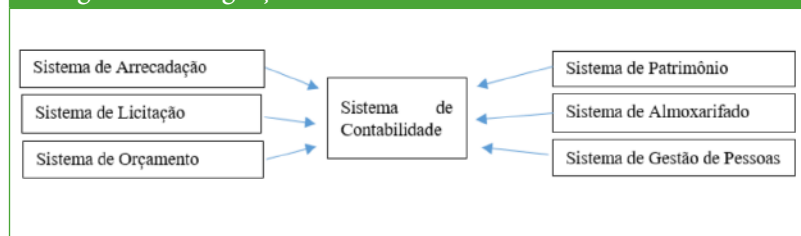


“De acordo com a percepção do participante (E-1), a MSC é uma nova ferramenta de prestação de contas que visa reportar os saldos contábeis dos entes, além de agrupar, em uma só, várias outras prestações de contas que atualmente possuem diversas metodologias e canais diferentes de envio.”

é elemento importante para cumprimento da MSC. A ilustração na Figura 1 exemplifica a interligação dos diversos sistemas ao sistema gerencial de contabilidade.

Como resultado da estrutura de um Sistema de Informações Gerenciais, a MSC agrega os registros dos diversos setores, sistemas e estrutura os dados de forma a indicar os seus detalhes, em um grau de granularidade que combina informações de conta contábil e informações complementares (elementos textuais). No detalhamento, são evidenciados os saldos e as movimentações das contas contábeis dentro de um determinado período. Essa estrutura alinha à taxonomia (linguagem de codificação) aplicada ao envio/recebimento de informações contábeis e fiscais na plataforma *on-line* para coleta de dados (Siconfi), definida pela STNⁱⁱⁱ, permite a geração automática de diversos demonstrativos financeiros e fiscais dos entes subnacionais a partir do recebimento dos arquivos enviados pelos entes. Na visão do consultor, a MSC tem condições de substituir outras formas de prestações de contas, por conter uma estrutura de informações com alto grau de detalhes. No entanto, até o momento, essa substituição ainda não ocorreu. Como exemplo, pode ser citada a previsão da STN para substituição

Figura 1 – Integração dos Sistemas de Gestão e Contabilidade



Fonte: dados da pesquisa.

dos relatórios de informações da saúde (Siops) e educação (Siope), porém tais relatórios se mantêm.

Dentre as informações que devem constar na MSC, o destaque é que esta é uma declaração complexa e que agrega diferentes níveis, mas há espaço para inserção de outras informações, dependendo do grau de detalhamento que se deseja. Nesse ponto, o participante compara a MSC a outra prestação de contas adotada pelo TCE/RS, conhecida como Programa Autenticador de Dados (PAD), que exige informações específicas de contratos, enquanto a MSC apresenta os somatórios de forma geral, ou seja, as informações do PAD do TCE/RS são ainda mais detalhadas do que a MSC da STN.

Para E-1, as principais dificuldades no cumprimento da entrega da MSC pelos entes municipais estão relacionadas aos fatores comportamentais de resistência à mudança e

fatores organizacionais, referentes à quebra de rotina e inserção do servidor público no processo de parametrização e implantação do processo. Nesse ponto, destaca-se a necessidade de os servidores buscarem treinamentos e maior envolvimento com o sistema. Ainda, na opinião deste participante, com a confusão no calendário para implantação, atrasos e prorrogações, também houve incertezas quanto a sua implantação por parte dos órgãos de fiscalização. Em concordância com Azevedo et al. (2020a), essas alterações periódicas de prazos do projeto de implementação da MSC podem afetar a predisposição do ente local na adoção de políticas contábeis.

Em decorrência desses fatos, foi apontada como dificuldade para os desenvolvedores do sistema as adequações do *layout* específico, sendo que havia erros. As correções e liberação do *layout* próximo a data

prevista para entrega, também gerou dificuldades. Assim, a empresa investiu em treinamentos aos colaboradores para assessorar os clientes e iniciar o processo. Como os testes no sistema utilizaram os dados do município estudado, a implantação transcorreu sem maiores problemas, destacando-se a forma conjunta e colaborativa entre as partes. As adequações no plano de contas foram previamente cadastradas no sistema, porém, algumas contas ainda necessitavam de análise. Nesse caso, foi ressaltado pelo participante que ainda havia divergências entre as exigências do TCE/RS e MSC, considerando a diferença dos regulamentos.

“(…) quando da parametrização e implantação da nova rotina, por mais que o sistema ofereça muita coisa de certa forma pronta, o contador precisava estar ciente desse conteúdo e o sistema possibilitava alterações de acordo com o entendimento e conhecimento dele. Então, inserir o contador e/ou o responsável nesse processo também foi uma das dificuldades, porque nem sempre eles estão preparados ou tem o conhecimento para operacionalizar uma rotina nova. Isso exige tanto a parte de conhecimento do servidor quanto um engajamento no uso do sistema, que vai trazer uma informação mais detalhada numa visão sistêmica para que ele consiga operacionalizar e colocar o conhecimento dele em operação dentro do sistema.”(E-1)

A automação introduz um novo processo para a prática de relatórios, pois os sistemas rotulam as informações para uma determinada taxonomia. Embora a STN tenha criado o projeto e linguagem para o recebimento das informações de maneira automatizada, o projeto migrou para dentro das organizações, e sua implementação acontece sob a influência dos especialistas de TI, ge-

ralmente externos à organização, que ganham relevância para o sucesso da reforma, conforme apontado por Azevedo et al. (2020b).

No entanto, a partir da entrevista com o consultor (E-1), surgem algumas dimensões que também podem influenciar no cumprimento da entrega da MSC: treinamento e formação dos atores envolvidos no processo; equipe de trabalho qualificada; aspectos comportamentais dos servidores públicos; capacidades do sistema; e, consolidação das exigências dos demais órgãos de fiscalização. As dimensões identificadas também podem ser observadas na fala dos demais participantes da pesquisa.

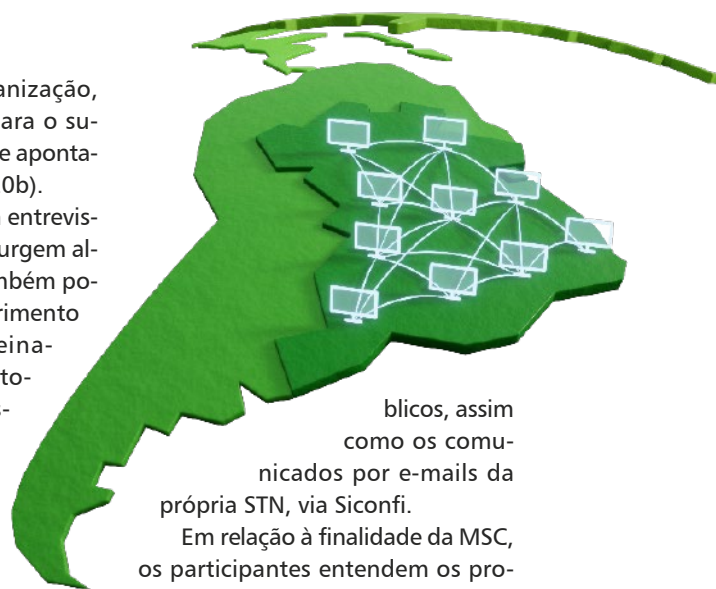
4.2 A Msc na Visão dos Contadores Públicos

Para identificar as ações e os processos desenvolvidos pelo ente para entrega da MSC, foram analisadas as medidas adotadas em cada órgão do município, com base nos dados coletados por meio de entrevistas realizadas nos seus locais de trabalho. Com a coleta dos dados, foi possível evidenciar que os participantes do estudo obtiveram conhecimento da obrigatoriedade de envio da MSC à STN de diferentes formas. Alguns explicam que tomaram conhecimento a partir de informações obtidas com outros colegas, como fica evidenciado na fala de um dos profissionais: *“Fiquei sabendo através da contadora do executivo”* (E-3). Isso também foi mencionado pelos participantes E-5 e E-6. Ainda, entre as principais fontes de informações sobre a MSC, são citados pelos participantes da pesquisa os cursos de atualização realizados tanto pelo TCE/RS quanto por empresas de assessoria aos órgãos pú-

blicos, assim como os comunicados por e-mails da própria STN, via Siconfi.

Em relação à finalidade da MSC, os participantes entendem os propósitos da sua criação, relatando que se trata da consolidação das contas nacionais em um grande balanço, com o objetivo de proporcionar maior transparência e atender às exigências da LRF. Da mesma forma, observa-se que os objetivos mencionados pelos participantes coadunam com os explicitados na norma que institui a MSC como obrigação aos entes públicos. Nota-se também o desejo dos entrevistados para que, a partir dessa consolidação, seja possível a utilização de tais informações para o atendimento de outras demandas de prestação de contas do ente, reduzindo processos e retrabalho, tendo em vista os dados contidos na estrutura da MSC.

Em sua maioria, os entrevistados confirmam ter participado de cursos sobre o tema. Destacam-se E-5 e E-6 que mencionam a participação em treinamento promovido pela empresa que fornece o sistema de contabilidade, voltado ao encerramento do exercício de 2018, que abordou o tema MSC, suas implicações e formas de parametrização, cujos impactos seriam observados a partir do ano de 2019. Quanto ao treinamento, apenas E-3 e E-4 declaram não ter participado de nenhum treinamento sobre a MSC. Destaca-se a fala do E-4 ao mencionar que não participou de nenhum evento específico, pois *“sempre que ouvia falar*



“Para identificar as ações e os processos desenvolvidos pelo ente para entrega da MSC, foram analisadas as medidas adotadas em cada órgão do município, com base nos dados coletados por meio de entrevistas realizadas nos seus locais de trabalho.”

sobre a MSC, ouvia que era uma atribuição do executivo”. Esse entendimento pode ser interpretado como um problema de comunicação na forma e tempo adequados, como evidenciado no estudo de Amorim e Silva (2014), corroborado a percepção de E-1. De fato, a MSC deve ser gerada e enviada pelo representante do Executivo, porém incluindo os dados do Legislativo e autarquias.

Ao serem questionados sobre quais informações poderiam ser substituídas pela MSC, foi revelado pelos participantes que essa obrigação poderia substituir as demais prestações de contas, pois eles entendem que tais informações já constam na estrutura da MSC, sendo mencionado que o próprio TCE/RS poderia fazer uso desses dados, como já acontece em outros estados. Sobre o que é preciso para cumprir a MSC, E-2 argumenta que esse processo passa por uma consolidação entre TCE/RS e STN, pois, como está, a MSC não atende a seus objetivos.

De modo geral, a partir da fala dos entrevistados que atuam na contabilidade dos órgãos do município estudado, percebe-se que há alinhamento com o que foi destacado pelo consultor do sistema, quando mencionam como desfavorável à implantação da MSC o fato de haver diferença entre exigências infor-



Fonte: dados da pesquisa.

macionais da STN e do TCE/RS. Por outro lado, é comentado como favorável o uso do sistema contábil, embora, resta explícito que se não fosse a parceria entre empresa e órgão público, talvez a obrigação não fosse atendida, como explicitado por E-2: “se não tivessem usado a nossa base eu acredito que ... não sei se nós teríamos conseguido enviar”.

Com relação ao envolvimento dos participantes no processo de geração da MSC, foi possível observar que a rotina de trabalho nos órgãos, com exceção do Executivo, não sofreu grandes alterações. Conforme as observações e relatos, a participação dos servidores do Legislativo e das autarquias está vinculada à geração da movimentação mensal e envio desses dados para a SGOF. Esse trabalho é realizado após encerramento do mês, no sistema contábil, via rotina integrada e automática no sistema, conforme explícito na fala do E-5, ao mencionar que “após o encerramento contábil

de cada mês, o sistema de contabilidade usado pela Câmara, gera um arquivo com esse movimento, que é exportado para o Poder Executivo”.

Foi possível observar que a exportação do movimento contábil ocorre de forma eletrônica, via sistema contábil, em que os órgãos (IPASSP-SM, IPLAN e CMVSM), efetuam o encerramento do mês e enviam o arquivo à PMSM, utilizando a rotina “Exportação de Dados Cadastrais”. Essa rotina é parametrizada no sistema para efetuar a geração automatizada de um arquivo com a movimentação mensal de cada órgão que será recepcionada pela contadoria do Executivo, compondo a MSC do ente. Assim, resalta-se que a SGOF realiza a rotina “Importação de Movimentos”, agregando os demais dados. Tal observação ocorreu no ambiente de trabalho dos entrevistados, realizada para envio das informações da CMVSM e autarquias, para importação pelo setor de contabilidade do Executivo, como evidenciado na Figura 2.

Diferentemente dos demais órgãos, o Setor de Contabilidade da PMSM teve um envolvimento maior no processo, sendo destacados dois principais motivos: o fato de ser responsabilidade do Poder Executivo a geração e envio dos dados e, conforme relatado pelos participantes E-1 e E-2, os dados municipais terem servido de base para realização dos testes necessários à implementação da rotina pelo sistema. Esse último aspecto foi determinante para que o município conseguisse realizar o mapeamento “De-Para” no plano de contas. Por esse motivo, foi necessário maior envolvimento do setor contábil do Executivo, realizando ajustes nas contas e classificações.

Após esse processo de agregação das informações dos órgãos com os dados do Executivo, a atividade da contabilidade da PMSM se volta à geração dos arquivos da MSC, realizando o carregamento no Siconfi, além de efetuar a conferência dos rascunhos gerados para correção, se for o caso, e posterior envio à STN. Para tal, foram necessárias adequações nos órgãos de origem da informação, conforme os participantes. Tais adequações afetaram as atividades diárias, com a conferência das contas contábeis e envio dos dados ao Executivo. Esse aspecto foi verificado mediante análise documental nos órgãos do ente. De acordo com um dos participantes, a introdução da MSC trouxe ganhos de eficiência no processo de geração de relatórios fiscais.

“(…) anteriormente à MSC, as informações obrigatórias do Relatório de Gestão Fiscal eram inseridas manualmente no Siconfi. Após a implementação da MSC, o Relatório de Gestão Fiscal, que no caso da Câmara é gerado quadrimestralmente, já é disponibilizado preenchido”. (E-5)

Na PMSM, as adequações foram mais abrangentes e dizem res-

peito às rotinas diárias de contabilização que foram alteradas e corrigidas para evitar diferenças nos dados gerados e informados na MSC. Quanto ao número de servidores, não foram verificadas alterações, apenas um ajuste de pessoal, sendo alocado um contador como responsável pela geração, conferência e envio dos dados. Para os participantes, o tamanho da equipe não é identificado como determinante para o envio da MSC. No entanto, ressalta-se que o Setor de Contabilidade do Executivo no município estudado conta com um quadro de servidores formado por 6 (seis) contadores, além de outros 10 agentes administrativos e 3 estagiários para atendimento das obrigações do órgão. Essa evidência diverge dos resultados de Carli e Fachin (2016), quando analisaram a implantação da Lei de Acesso à Informação nos municípios catarinenses, sendo apontado o tamanho da equipe como possível dificuldade para cumprimento das normas de transparência.

Quando questionados sobre o atendimento à MSC, os entrevistados foram enfáticos ao afirmar que o maior entrave diz respeito às divergências entre os ementários do TCE/RS e da STN. Conforme os participantes, tais divergências dificultam a parametrização do “De-Para” na alocação e relacionamento das informações do ente com as informações do PCASP Estendido. No entanto, para isso ocorrer de forma efetiva, tal relacionamento deveria ser realizado de uma maneira direta, ou seja, com a informação de uma conta do Plano de Contas do TCE/RS relacionada à outra conta do PCASP Estendido. Em outras palavras, uma Fonte de Recurso do ente deveria ser relacionada com a mesma Fonte de Recurso na MSC. Contudo, não ocorre dessa forma, como explicitado na fala de E-2:



“Uma das dificuldades é a questão de os recursos serem diferentes entre a STN e o Tribunal, então se você pegar a própria fonte de recurso do FUNDEB por exemplo, tem 4 a 5 recursos na MSC e aqui no tribunal só temos 1. Então, não tem como parametrizar a MSC com um recurso do FUNDEB. O que acontece hoje, a gente larga toda a receita no 60% [...]. Então, na parametrização, eu tenho uma fonte de recurso para uma outra fonte de recurso, não tenho como pegar o recurso 31 e vincular 4 fontes”.

Outra inconsistência relatada, diz respeito aos dados referente às despesas com pessoal que são cobradas de formas distintas entre os órgãos reguladores. Como exemplo, é citado o abono permanente, no caso da CMVSM, e o indicador da despesa com pessoal em relação à receita corrente líquida, no caso da PMSM. Nesses casos, os dados enviados à STN seguem as regras do TCE/RS, mesmo com entendimento diferente da STN. Quanto ao índice de gastos com pessoal, STN e TCE/RS possuem metodologias de cálculo distintas. Conforme entendimento da STN, não se deve considerar o montante proveniente do imposto de renda retido na fonte, a alíquo-

“Outro aspecto ressaltado como negativo, refere-se à informação veiculada de obrigação do executivo para o envio da MSC, restando aos demais órgãos a negligência e falta de atenção devida ao assunto, pois eles não se prepararam para atender à obrigatoriedade.”

ta suplementar do Regime Próprio de Previdência (RPPS) e os percentuais de reposição salarial nos indicadores de gastos com pessoal, enquanto tais valores são considerados pelo TCE/RS.

Além das divergências entre os regulamentos da STN e TCE/RS, também é mencionado o tempo atribuído para compreender a MSC. Conforme os participantes, os vários adiamentos na data de entrega causaram incertezas quanto a sua implantação, gerando uma lacuna de expectativas pelo baixo envolvimento dos governos locais sobre as razões e o contexto associado às mudanças dos prazos, como já evidenciado no estudo de Azevedo et al. (2020a). Cita-se que a obrigatoriedade de envio dos dados de janeiro de 2019 foi postergada para o final de julho de 2019^v, com as informações de janeiro a junho. Também foi citado que a indisponibilidade de informações sobre a MSC pelos órgãos de fiscalização dificultou o trabalho, visto que o TCE/RS não se manifestou. Outro aspecto ressaltado como negativo, refere-se à informação veiculada de obrigação do executivo para o envio da MSC, restando aos demais órgãos a negligência e falta de atenção devida ao assunto, pois eles não se prepararam para atender à obrigatoriedade.

“(…) uma [dificuldade] é tempo para trabalhar na MSC, por ser uma coisa nova, pois nosso dia a dia consome a gente. Então, aquela insegurança e incerteza de quando ia realmente entrar a MSC, pois foi adiada várias vezes. Outra é que tínhamos um sistema de informática que não tinha nenhuma rotina nem para testes, apareceu para gente rodar o arquivo só quando realmente era para enviar o arquivo. Todos esses passos fizeram com que, quando a gente foi fazer a parametrização, fazer o “de-para”, tínhamos pouco conhecimento e as próprias empresas que deram curso não sabiam quase nada. Então os “de-para” mal-feitos continuam até agora, pois só é possível alterar em janeiro do ano seguinte.” (E-2)

Assim como apontado em Azevedo et al. (2020a), o distanciamento do contador do processo da implementação das novas rotinas dependeu da forma como o software comercial é implementado para operar as políticas contábeis e o envio das informações na organização. Todavia, observa-se que, no caso em específico, essa importância é destacada a partir do momento em que o sistema de contabilidade está preparado para receber os dados dos demais sistemas integrados, com efeito de tornar o trabalho possível

e dinâmico. Como apontado por Neves (2021), com a automatização e a introdução de uma nova linguagem de relatório, novas funcionalidades surgem, podendo ampliar ou restringir a ação dos usuários, e a percepção sobre aquilo que é realizado pode acabar sendo transferida para terceiros (a exemplo de consultores externos), pois os contadores não entendem inicialmente como operar com o relatório, até perceber o potencial da sua utilidade.

Adicionalmente a esses trabalhos, as evidências apontam que as tecnologias de informação e comunicação não afetam apenas a estrutura organizacional de um ente público, mas impactam todo o setor, com o potencial de fortalecer as inter-relações e interdependências entre os diversos atores, acompanhadas de mudanças normativas e regulatórias, que incentivam a criação de um modelo de governança baseado na colaboração interinstitucional por meio do desenvolvimento de sistemas em redes de colaboração. O governo eletrônico, de fato, não diz respeito apenas às relações do ente público com o usuário final, mas também a todo o processo de produção interorganizacional e comportamental para a realização de novas tarefas, conforme sugerido por Fonseca et al. (2019).

5. Considerações Finais

O estudo foi desenvolvido com o objetivo de analisar os processos internos de gestão pública municipal para o envio de dados que visam à consolidação contábil nacional, via Matriz de Saldos Contábeis, de acordo com a percepção dos atores envolvidos no processo, por meio de um estudo de caso no Município de Santa Maria (RS). Trata-se de nova ferramenta de automatização no registro, processamento e apresentação das informações contábeis que faz parte do processo de governo eletrônico.

Consequentemente, o movimento de abertura (*open government*), subjacente às iniciativas de governo eletrônico, deve ocorrer simultaneamente com outras inovações na contabilidade do setor público para tornar as informações financeiras facilmente comparáveis em nível nacional e internacional. Ao fazer isso, tanto a abordagem gerencial quanto a política devem ser consideradas (NEVES; SILVA, 2021) para dar conta da natureza dinâmica do desenvolvimento do *e-government* em governos locais e reformas contábeis em andamento.

Os resultados destacam a importância da junção das duas vertentes na literatura que tradicionalmente são considerados separadamente – pesquisas de contabilidade do setor público e estudos de governo eletrônico (GIL-GARCIA; DAWES; PARDO, 2018). Este artigo levou ambos em consideração, enfocando como a informação é produzida e disseminada dentro e fora da organização. Quanto aos processos, constata-se a necessidade de treinamentos aos servidores que atuam na função, bem como a definição de um manual de orientações para que o conhecimento individual seja transmitido entre as pessoas do órgão.

Também é fato que a maioria dos processos foi implementada e exe-

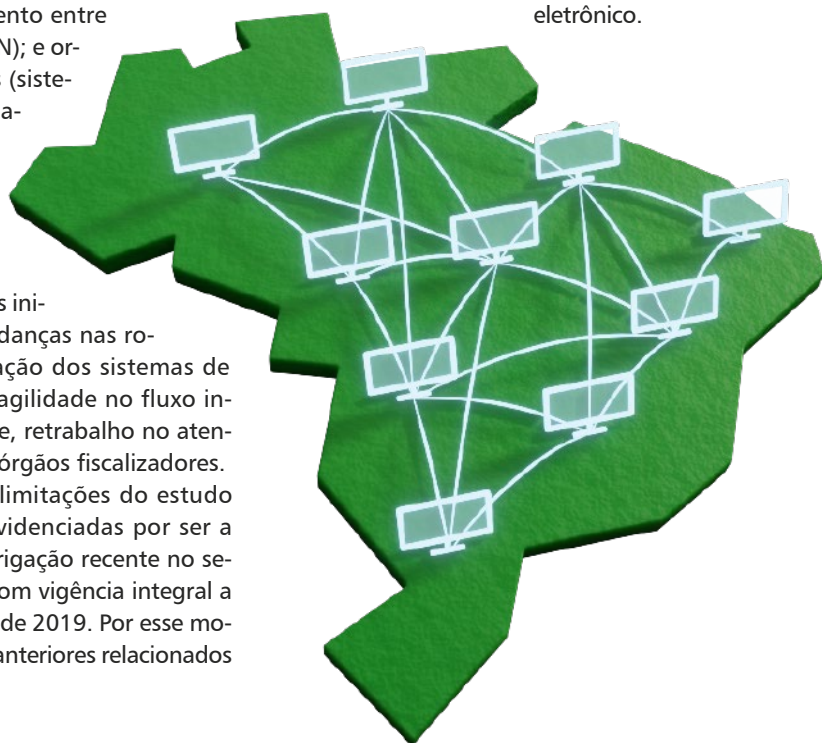
cutada via sistema de contabilidade, evidenciando que, para o cumprimento da regulação que trata da MSC, é essencial um sistema de gestão integrado com outros setores que se relacionam com a contabilidade do ente. Essa integração também permite o registro de informações de forma clara e fidedigna. Outro aspecto é a interação e envolvimento dos servidores no processo, sendo necessário entender a rotina. Por fim, para que a MSC consiga atingir o seu objetivo principal de criação, que é a consolidação das contas públicas, faz-se necessária a unificação entre os ementários do TCE/RS e da STN, cujo reflexo esperado seja a diminuição das divergências e retrabalho.

Destaca-se que são necessárias alterações nas rotinas e processos dos órgãos públicos, principalmente no Executivo, para adequação às exigências na entrega da MSC. A partir dessa análise, foram identificadas algumas dimensões facilitadoras para atendimento da obrigação: individuais e comportamentais (enfrentamento da resistência à mudança e falta de envolvimento dos servidores); legais e estruturais (*layout* e divergências de entendimento entre o TCE/RS e STN); e organizacionais (sistema de informação contábil; treinamento; tamanho da equipe). Com isso, os efeitos iniciais são: mudanças nas rotinas; integração dos sistemas de informação; agilidade no fluxo informacional; e, retrabalho no atendimento dos órgãos fiscalizadores.

Algumas limitações do estudo podem ser evidenciadas por ser a MSC uma obrigação recente no setor público, com vigência integral a partir do ano de 2019. Por esse motivo, estudos anteriores relacionados

ao tema ainda são escassos e passam apenas seus aspectos legais. Por ser realizado em apenas um município, os seus resultados não podem ser generalizados, sendo apontados indícios para futuros estudos. Assim, novas pesquisas são necessárias para testar os efeitos inicialmente identificados nesta pesquisa, com estudos longitudinais, bem como análises comparativas com diferentes governos locais. Ainda, outras pesquisas podem ser desenvolvidas com os dados consolidados da MSC e seus reflexos na gestão pública.

Espera-se que esses resultados auxiliem aos demais entes públicos na elaboração de estratégias para enfrentamento das dificuldades no cumprimento das obrigações de prestação de contas, servindo de *framework* para promover a transparência pública. Da mesma forma, observa-se uma contribuição aos órgãos de controle, no sentido de apontar a necessidade de rever seu posicionamento para viabilizar o alcance dos objetivos da MSC, bem como aos aspectos teórico-práticos que podem ter reflexos na adoção de sistemas de informação no setor público com base no governo eletrônico.



Referências

- AL-SHBAIL, T.; AMAN, A. E-government and accountability: How to mitigate the disorders and dysfunctions of accountability relationships. *Transforming Government: People, Process and Policy*, 2018. <https://doi.org/10.1108/TG-09-2017-0057>
- AMORIM, M. R. L. D.; SILVA, F. D. Impactos da implantação da lei de acesso à informação no serviço público: uma análise das dificuldades e benefícios à cidadania. *XI Simpósio de excelência em gestão e tecnologia*, Resende, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/8820506.pdf>
- AZEVEDO, R. R.; AQUINO, A. C. B.; NEVES, F. R.; SILVA, C. M. Deadlines and Software: disentangling local government accounting gradual reforms in Brazil. *Public Money & Management*, v. 40, n. 7, p. 509-518, 2020a. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B.; MACHADO-MARTINS, T. C. P. Financial management information systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*, 2020b. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>
- BARBOSA, A. R. Perfil da produção científica brasileira sobre governo eletrônico. *Revista Eletrônica Gestão e Serviços*, v. 8, n. 1, p. 1785-1810, 2017. <https://doi.org/10.15603/2177-7284/regs.v8n1p1785-1810>
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BRAGA, L. V.; GOMES, R. C. Participação eletrônica e suas relações com governo eletrônico, efetividade governamental e accountability. *Organizações & Sociedade*, v. 23, n. 78, p. 487506, 2016. <https://doi.org/10.1590/1984-92307878>
- BRASIL. Portaria STN n. 549, de 7 de agosto de 2018. *Regras gerais Matriz de Saldos Contábeis*. 2018. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=12503>. Acesso: 10 maio 2020.
- _____. *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. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso: 07 maio 2020.
- BRESSER-PEREIRA, L. C. Reforma gerencial e legitimação do estado social. *Revista de Administração Pública*, v. 51, n. 1, p. 147-156, 20 fev. 2017. <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612166376>
- BRUSCA, I.; MARTÍNEZ, J. C. Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, v. 82, n. 4, p. 724-744, 2016. <https://doi.org/10.1177%2F020852315600232>
- CARLI, D. T.; FACHIN, G. R. B. Lei de Acesso à Informação nos municípios do extremo oeste de Santa Catarina. *Em Questão*, v. 22, n. 1, p. 8-36, 2016. <https://doi.org/10.19132/1808-5245221.8-36>
- CHIUSOLI, C. L.; REZENDE, D. A. Sistema de informações municipais como apoio à tomada de decisões dos cidadãos. *Navus-Revista de Gestão e Tecnologia*, v. 9, n. 3, p. 124-142, 2019. <https://doi.org/10.22279/navus.2019.v9n3.p124-142.893>
- DINIZ, E. H.; BARBOSA, A. F.; JUNQUEIRA, A. R. B.; PRADO, O. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 1, p. 23-48, 2009. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000100003>
- FONSECA, P. G.; Souza, D. M. O. R.; Santos, E. M.; Miranda, M. A. S. Fatores críticos de sucesso na implementação de sistemas de informação a partir da percepção de usuários: Uma experiência no setor público. *Holos*, v. 35, n. 3, p. 1-19, 2019. <https://doi.org/10.15628/holos.2019.8190>
- FRADEANI, A.; SOVERCHIA, M.; METUSHI, E. Digital governmental financial reporting: First evidence from Italy. In: *Network, Smart and Open*. Springer, Cham, 2018. p. 207-222. https://doi.org/10.1007/978-3-319-62636-9_14

GIL-GARCIA, J. R.; DAWES, S. S.; PARDO, T. A. Digital government and public management research: finding the crossroads. *Public Management Review*, v. 20, n. 5, p. 633-646, 2018. <https://doi.org/10.1080/14719037.2017.1327181>

GRÖNLUND, Å. Ten years of e-government: The 'end of history' and new beginning. In: *International Conference on Electronic Government*. Springer, Berlin, Heidelberg, 2010. p. 13-24. https://doi.org/10.1007/978-3-642-14799-9_2

LIMA, J. P. C.; ANTUNES, M. T. P.; NETO, O. R. M.; PELEIAS, I. R. Estudos de caso e sua aplicação: Proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade. *Revista de Contabilidade e Organizações*, [S. l.], v. 6, n. 14, p. 127-144, 2012. <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v6i14.45403>

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 29, p. 26-40, 2018. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>

LOUREIRO, M. R.; ABRÚCIO, F. L. Incrementalismo, negociação e accountability: Análise das reformas fiscais no Brasil. In: O Estado numa era de reformas: Os anos FHC (Parte 2). *Coleção Gestão Pública*, v.7. Brasília, 2002.

MASSEY, A.; JOHNSTON-MILLER, K. Governance: public governance to social innovation? *Policy & Politics*, v. 44, n. 4, p. 663-675, 2016. <https://doi.org/10.1332/030557314X14042230109592>

MOTA, T. B.; OLIVEIRA JÚNIOR, A. M. C.; FREITAS, A. F. Desenvolvimento e uso de um software de gestão sob a ótica das dimensões organizacional, tecnológica e humana em empresas públicas. *Navus-Revista de Gestão e Tecnologia*, v.6, n.3, p. 70-87, 2016. <https://doi.org/10.22279/navus.2016.v6n3.p70-87.380>

NEVES, M. P. B.; CORRÊA, M. I. S.; SOUZA, A. C. R.; MOREAS, I. C. Os Desafios no Uso de Tecnologias na Governança Eletrônica: o que diz a produção acadêmica nacional? *GESTÃO. Org.*, v. 17, n. 8, p. 134-148, 2019. <https://doi.org/10.21714/1679-18272019v17Esp.p134-148>

NEVES, F. R.; SILVA, P. B. E-government em portais públicos de municípios: do visível para o invisível. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 20, p. e3160, 2021. <https://doi.org/10.16930/2237-766220213160>

NEVES, F. R. *Affordances na prestação de contas digital de governos: uma visão processual*. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, 2021. <https://doi.org/10.11606/T.96.2020.tde-08022021-162154>

OLIVEIRA, A. G.; CARVALHO, H. A.; CORREA, D. P. Governança pública e governabilidade: accountability e disclosure possibilitadas pela contabilidade aplicada ao setor público como instrumento de sustentabilidade do estado. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v.7, 2013. <https://doi.org/10.17524/repec.v7i1.256>

OSBORNE, S. P. *Public Service Logic: Creating Value for Public Service Users, Citizens, and Society Through Public Service Delivery*. Routledge, 2020.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>

PADOVEZE, C. L. *Controladoria estratégica aplicada: conceitos, estrutura e sistema de informações*. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

PÉREZ, C. C.; BOLIVAR, M. P. R.; HERNÁNDEZ, A. M. L. e-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, 2008. <https://doi.org/10.1108/14684520810889682>

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. *Public management reform: A comparative analysis-into the age of austerity*. Oxford University Press, 2017.

PRZEYBILOVICZ, E.; CUNHA, M. A.; MEIRELLES, F. S. O uso da tecnologia da informação e comunicação para caracterizar os municípios: quem são e o que precisam para desenvolver ações de governo eletrônico e smart city. *Revista de Administração Pública*, v. 52, n. 4, p. 630649, 2018. <https://doi.org/10.1590/0034-7612170582>

SOARES, C. S.; PARCIANELLO, E. A implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. *Revista GESTO*, v. 6, n. 1, p. 2-19, 2018. <http://dx.doi.org/10.31512/rg.v6i1.2247>

SOARES, C. S.; ROSA, F. S. O que deve ser publicado no portal de transparência? Análise do portal eletrônico dos maiores municípios gaúchos. *ANAIS*. In: Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4503>.

SOVERCHIA, M. How Can Technology Improve Government Financial Transparency?: The Answer of the Extensible Business Reporting Language (XBRL). *International Journal of Public Administration in the Digital Age (IJPADA)*, v. 2, n. 1, p. 24-38, 2015. <https://doi.org/10.4018/ijpada.2015010102>

STAIR, R.M.; REYNOLDS G. W. *Principles of Information Systems*. 4ª ed. Cambridge: ITP, 1999.

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



- i. https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/Manual_de_Procedimentos_Declaracoes_e_MSC_29_05_2020.pdf
- ii. <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=12503>
- iii. <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=584>
- iv. <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=19103>
- v. Regime constitucional dos militares formado por um conjunto integrado de instrumentos legais sobre pagamento de pessoal, saúde e assistência integrada ao pessoal, que visam assegurar o amparo e a dignidade aos militares das Forças Armadas e seus dependentes, haja vista as peculiaridades da profissão militar.
- vi. Por ocasião do levantamento de dados e análise desta pesquisa, o BGU 2019 ainda não havia sido publicado.



Processo de convergência da contabilidade pública: um relato de experiência da Universidade Federal do Paraná

Este artigo analisa a trajetória da equipe de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, durante o processo de convergência às novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Para atingir esse objetivo, foram observados diversos aspectos de ordem cultural, administrativa ou de infraestrutura tecnológica que poderiam dificultar esse processo. A condução metodológica consistiu, predominantemente, em uma abordagem qualitativa, mediante estudo de caso único por meio de observação participante dos responsáveis pelo processo, bem como pela análise documental pertinente. Os resultados indicam que o alinhamento aos novos padrões trouxe benefícios relacionados às características qualitativas da informação contábil. Outrossim, foram mostradas as ações de maior relevância para compreensão de que a mudança na Contabilidade traria inúmeros benefícios tanto para a instituição quanto para a sociedade. Por fim, o estudo reflete ainda sobre as causas e consequências da convergência em uma universidade pública, inclusiva e multidisciplinar, servindo de exemplo para seus pares. Entretanto, cabe salientar que todo esse movimento não foi imune a obstáculos, dentre os quais se destacaram a resistência a mudanças e a necessidade de ampliação de infraestrutura tecnológica, os quais se mostraram fundamentais no processo de convergência.

Aline Franciele Petres Hable

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná, possui MBA em Gestão Contábil e Tributária pela Universidade Federal do Paraná. É servidora pública da Universidade Federal do Paraná e atual Coordenadora de Contabilidade da UFPR
Email: aline.petres@ufpr.br

Denise Maria Mansani Wolff

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná, possui MBA em Auditoria Integral pela Universidade Federal do Paraná e mestrado profissionalizante em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade do Vale do Itajaí. Contadora Responsável da UFPR por 26 anos. É servidora pública aposentada da Universidade Federal do Paraná
Email: wolff_denise@hotmail.com

Saulo Silva Lima Filho

Doutorando e mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná, é especialista em Contabilidade e Finanças e em Gestão da Previdência e possui graduação em Administração e Ciências Contábeis. É servidor público pela Universidade Federal do Paraná e atual Coordenador de Administração Financeira da UFPR
Email: saulima@ufpr.br

1. Introdução

A adoção de novos procedimentos contábeis no setor público tem sido defendida com base nos benefícios que a informação contábil pode gerar após esse processo de convergência, dentre os quais Lima (2018) destaca a melhoria nas informações que integram as demonstrações contábeis, ampliação da capacidade de avaliação das políticas públicas e gestão social, além da implantação do sistema de custos no âmbito público brasileiro. A adoção ao registro por competência, quando da ocorrência do fato gerador, permitindo o registro de receitas e despesas que antes não integravam as contas públicas, reforça esse conceito de benefício.

Ademais, a unificação de contas traz consigo a possibilidade de padronização e comparabilidade entre instituições, o que só foi possível a partir da criação no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Por fim, é possível citar reconhecimentos, evidenciações e mensurações que passam a ser exigidos e ampliam a qualidade do conteúdo informacional oferecido aos gestores (LEGENKOVA, 2016).

Todavia, em que pese seus benefícios, a convergência às novas normas de contabilidade tem se mostrado de difícil implantação por diferentes aspectos. Estudos apontam que a resistência às mudanças propostas aumentam à medida que falta qualificação aos profissionais responsáveis; que a infraestrutura de tecnologia se mostra insuficiente; ou mesmo quando fatores culturais da instituição colidem com as práticas propostas (DINIZ; SILVA; SANTOS; MARTINS, 2015; HAIJA; ALQUDAH; ARYAN; AZZAM, 2021).

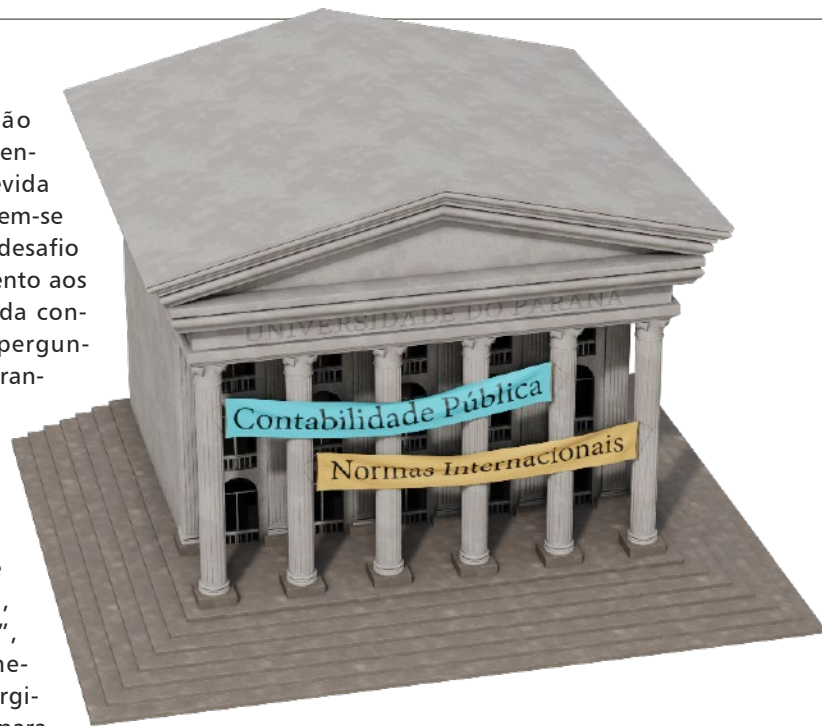
No âmbito deste estudo, ao observar os aspectos de uma universidade pública, centenária, acostumada aos registros históricos de seu patrimônio sem a preocupação

com atualização de valores e inventários sem a devida baixa de bens, tem-se a dimensão do desafio para o alinhamento aos novos padrões da contabilidade. As perguntas presentes durante o processo de planejamento a essa nova realidade questionavam: “Em que pé estamos?”, “O que fazer?”, “Por onde começar?”. Assim surgiram os desafios para a evidenciação das informações de maneira fidedigna e realista, tanto para os contadores quanto para os gestores.

Diante do contraste entre os benefícios advindos com a convergência e as dificuldades apontadas pela literatura, o presente estudo buscou, mediante um relato de experiência, analisar a trajetória da equipe de contabilidade da Universidade Federal do Paraná, durante o processo de convergência às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCT SP.

Para isso, foram levantadas as principais medidas adotadas e as dificuldades encontradas ao longo das etapas de adequação. O uso do ambiente interno da UFPR mostrou-se uma oportunidade, dado o acesso às pessoas-chaves da organização durante esse processo. Conforme Yin (2010), o estudo de caso tem em sua essência a tentativa de iluminar as decisões tomadas com questões como: “por que foram tomadas?”, “Como foram implementadas?”, “E quais os resultados?” (YIN, 2010).

Portanto, ao analisar o processo de convergência da UFPR às novas Normas Brasileiras de Contabilidade



de Aplicada ao Setor Público - NBCT SP, espera-se contribuir de modo pragmático acerca das problemáticas envolvidas e das soluções encontradas pelo caminho. Além disso, observa-se uma oportunidade para contribuir com os profissionais da contabilidade pública que enfrentarão esse processo ou mesmo com aqueles que têm passado por situações semelhantes.

Por fim, de forma social, exalta-se que o estudo manifesta a evolução para a evidenciação fidedigna e tempestiva dos atos e fatos e reflete acerca de que ainda é possível melhorar a qualidade das informações prestadas.

O artigo está estruturado de modo que seja apresentado um levantamento da literatura sobre o tema, confronto dos pontos verificados na literatura frente à rotina da instituição e, por fim, uso de ferramentas de triangulação de dados para análise das informações obtidas. Para tanto, os capítulos seguintes apresentam a Convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais; O caso da UFPR; Aspectos Metodológicos; Análise dos Resultados; e Considerações finais.

“Por fim, de forma social, exalta-se que o estudo manifesta a evolução para a evidenciação fidedigna e tempestiva dos atos e fatos e reflete acerca de que ainda é possível melhorar a qualidade das informações prestadas.”

2. Revisão de Literatura

2.1 Convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais

A Lei n.º 4.320, de 1964, é um dos primeiros regulamentos da Contabilidade Pública, ela traz as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964). Posteriormente, houve a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCT SP, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (BRASIL, 2016). Mais tarde, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da sua Portaria n.º 749, de 2009, atualizada pela Portaria STN n.º 665, de 2011, trouxe mudanças nas estruturas das demonstrações contábeis, já com vistas à convergência (BRASIL, 2011).

Outro marco importante foi a publicação do Decreto n.º 6.976, de 2009, que trouxe inúmeros objetivos da contabilidade federal, entre eles: a padronização e a consolidação das contas nacionais; a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; acompanhamento

contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público; estabelecer normas e procedimentos contábeis para a Federação, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), entre outros (BRASIL, 2009).

Nesse contexto, a norma teve como objetivo padronizar procedimentos contábeis adotados na Federação, levando-se em conta os aspectos legais e o contexto de convergência às normas contábeis internacionais, permitir a comparabilidade entre os entes para consolidar as contas públicas e a instrumentalização do controle interno, externo e social (BRASIL, 2015).

Em 2015, a partir da Portaria STN n.º 548, de 24 de setembro de 2015 foram estabelecidos os prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas, ou seja, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIP-CP) (BRASIL, 2015). O processo de convergência contábil traz novas informações aos relatórios. Além disso, a padronização de conceitos e procedimentos permite uma compreensão

uníssona sobre as informações prestadas pela contabilidade, bem como oferece maior comparabilidade entre instituições e governos. Contudo, observa-se que esse processo exigirá uma série de mudanças nos procedimentos vigentes, o que traz consigo obstáculos e desafios (DINIZ; SILVA; SANTOS; MARTINS, 2015).

Em setembro de 2016, o Conselho Federal de Contabilidade aprova a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (NBCTSPEC). Essa norma estabelece os conceitos aplicáveis às outras normas técnicas específicas ao setor Público e à elaboração e à divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs). Enumera as características qualitativas da informação contábil como relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade que devem funcionar de forma integrada de modo a fornecer uma informação contábil útil. Indica os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil sobre a entidade do setor público, para que sejam úteis aos usuários dos relatórios, para a prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (BRASIL, 2016).

Consoante a esse entendimento, Legenkova (2016) aponta que o processo de convergência confere a melhoria na informação contábil, advinda com o registro por competência; a unificação de contas, que permite a padronização das informações geradas em nível nacional e internacional; e demais incrementos contábeis, que ampliam a contabilização pelo valor justo, a evidenciação de ativos mantidos para venda e as operações descontinuadas, entre outros.

Entretanto, as mudanças não envolvem apenas aspectos conceituais, mas também o conteúdo informacional advindo com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Ocorre que as informações até então insuficientes para a convergência contábil em níveis internacionais, tornou necessária a revisão de procedimentos e discussão dos aspectos envolvidos, o que já havia sido identificado por Caba-Pérez e Hernández (2003).

Especialmente no que se refere aos países em desenvolvimento, pesquisas apontam que são encontrados alguns obstáculos adicionais ao processo de convergência, entre os quais se percebe que há certa resistência à mudança, profissionais pouco qualificados, infraestrutura de Tecnologia da Informação de baixa qualidade. Diante dessas dificuldades, Haija, AlQudahb, Aryanc e Azzamb (2021) apontam que é preciso investir no planejamento prévio à convergência, avaliando cada etapa com cautela, de modo que se estabeleça claramente os procedimentos necessários à convergência.

Os principais empecilhos verificados no Brasil envolvem a capacitação de profissionais, na dificuldade de aceitação à mudança que está ligada à adaptação de novas ferramentas e procedimentos que aumentam ou buscam ampliar a capacidade de informação e controle (DINIZ et al., 2015).

Em que pese haver certa dicotomia entre benefícios apontados pela convergência às normas de contabilidade e aos empecilhos para seu alcance, percebe-se o aumento no debate internacional sobre as medidas necessárias para implementação das Ipsas. Nesse debate, parece haver consenso acerca de que cada país possui aspectos próprios que precisam ser levados em conta para implementação efetiva das normas (HAJJA et al., 2021).

Sob essa perspectiva, apesar de custosa, a transição da contabilidade para um aspecto mais patrimonial permite ampliar a capacidade informacional advinda dos relatórios contábeis. Isto ocorre uma vez que é percebido um aumento na fidedignidade das informações prestadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público (HAJJA et al., 2021). Para Diniz (et al., 2015), esse processo é tido como algo possível de ser alcançado, entretanto, é preciso frisar a relevância no processo de planejamento da convergência, que permitirá definir os papéis, interpretar as mudanças necessárias e definir os agentes responsáveis.

Estudos anteriores corroboram esse entendimento. Os achados de Muraina e Dandago (2019) apontam que a *accountability* possui relação com o processo de convergência às normas internacionais. Nesse

sentido, os autores indicam que o aumento de aspectos ligados à transparência e participação social exigem maior acurácia

nas informações contábeis, o que impulsiona o processo de convergência.

Acerca da necessidade de capacitação, Legenkova (2016) sugere que, se a implementação for conduzida por profissionais especializados, o processo poderá ser facilitado, além de conferir um caráter técnico. Com isso, percebe-se o aumento na qualidade das informações divulgadas, visto a capacidade de fornecer relatórios baseados de acordo com a competência e demais procedimentos que passam a ser exigidos.

Por fim, Morás e Klann (2018), ao analisar a relação entre a percepção dos contadores públicos sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPs) e as características dos contadores e dos municípios do Estado de Santa Catarina obtiveram resultados similares às pesquisas realizadas em âmbito internacional, sobretudo no que se refere à necessidade de qualificação dos profissionais envolvidos com o processo de convergência. A partir dos achados deste estudo, depreende-se que o aumento do conhecimento sobre os benefícios advindos com as NBC TSPs reduz sua aversão.

2.2 O caso da UFPR

As consequências das mudanças na Legislação e das imposições do Tribunal de Contas da União (TCU) e suas Controladorias através da publicação do Acórdão 2731/2008 (TCU), na época, surpreenderam o Sistema Federal de Ensino Superior por conter desconformidade em várias práticas usuais com a legislação vigente. Cabe salientar que tais medidas foram exaradas em função do relatório de Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC), o qual avaliou profundamente o Relacionamento das Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes) com suas Fundações de Apoio (BRASIL, 2008).

“Com o advento do subsistema do Siafi - CPR Contas a Pagar e a Receber, foram criadas codificações chamadas de ‘situações’ que tornavam mais seguros os lançamentos dos atos e fatos contábeis, na hora do cadastramento do documento hábil, por conterem todos os lançamentos necessários na operação.”

Contabilidade Pública

Como exemplo, diante desse empecilho legal, a UFPR, assim como diversas Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes) brasileiras, fez uso de suas fundações de apoio. Esse auxílio viabilizou a arrecadação de recursos oriundos da prestação de serviços ou comercialização de produtos gerados nas unidades acadêmicas, em decorrência das atividades de ensino, pesquisa e extensão (BRASIL, 2010)

Com a publicação do Decreto n.º 7.423, em dezembro de 2010, veio a normatização das relações das Ifes com as Fundações de Apoio. Esta situação tornou insustentável a gerência da Funpar sobre os bens e recursos da Editora UFPR. Essa foi uma das causas da internalização das atividades da Editora para a UFPR (WOLFF, 2018).

Ao traçar o cenário anterior para podermos ter um entendimento das profundas transformações na contabilidade pública, devemos elencar também as alterações concomitantes às normas da convergência.

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) utilizado para registro dos atos e fatos de natureza contábil utilizava eventos para contabilização que não atendiam fidedignamente todos os aspectos necessários. Os re-

gistros eram feitos em notas de lançamento tendo um evento de débito e outro de crédito ou somente eventos ditos completos que procediam automaticamente ao registro do débito e ao crédito.

Com o advento do subsistema do Siafi - CPR Contas a Pagar e a Receber, foram criadas codificações chamadas de “situações” que tornavam mais seguros os lançamentos dos atos e fatos contábeis, na hora do cadastramento do documento hábil, por conterem todos os lançamentos necessários na operação.

Ainda com o intuito de padronizar as rotinas contábeis da Universidade Federal do Paraná e em atendimento ao Capítulo II, da Portaria n.º 634, de 19 de novembro de 2013 da STN, que trata do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, busca-se estabelecer diretrizes, normas e procedimentos, sob a mesma base conceitual, neste processo de convergência (BRASIL, 2013)

Sendo assim, desde 2010, houve uma profunda reflexão sobre as atividades existentes na UFPR que de alguma forma tivessem que ser revistas para se adequar às Novas Normas de Contabilidade Aplicadas

ao Setor Público, de modo que se evidenciasse nas demonstrações contábeis a real situação patrimonial.

Essas mudanças tão importantes trouxeram um desgaste emocional para os servidores que tiveram que se adaptar às novas codificações e principalmente novos procedimentos. Em vez de registrar o que chegasse às suas mãos apenas, tiveram que ir em busca da informação. O profissional acomodado teve que dar lugar ao profissional proativo, que deveria orientar as unidades envolvidas e buscar a informação fidedigna e registrá-la dentro da competência.

A resistência às mudanças foi imediata, contudo, era necessário atender às orientações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e alinhar-se à convergência. Diante disso, o setor de contabilidade, anteriormente somente subordinado ao Departamento de Contabilidade e Finanças, começou a desempenhar um papel importante na instituição. Em outras palavras, o departamento de Contabilidade passou a ser consultado, e a informação contábil ganhou espaço, o que não era de praxe, muito pelo contrário. Havia o preconceito de que o contador só dificultava o processo.

3. Aspectos Metodológicos

O presente estudo utiliza uma estratégia baseada em estudo de caso, com o auxílio das técnicas de observação participante e análise documental. Logo, a partir de uma abordagem qualitativa, verificou-se a oportunidade de utilizar a experiência, conhecimento e disponibilidade de servidores atuantes no processo de convergência da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Dos autores deste artigo provem o conhecimento técnico e prático realizado durante todo o processo da convergência, desde 2015 com a mudança do Plano de Contas e orientações da STN por meio da nossa Setorial de Contabilidade do (Ministério da Educação (MEC) em Brasília. Saliente-se que se trata de uma instituição centenária e protagonista na formação intelectual no Estado do Paraná. Em que pese toda sua tradição e relevância histórica, atualmente ainda é considerada uma instituição pujante que inspira entre seus pares (UFPR, 2021). Todavia, dado suas dimensões em termos estruturais, de inserção na sociedade paranaense e nas cifras orçamentárias despendidas para manutenção da universidade, conforme aponta o orçamento alocado para a UFPR (SOF, 2021), o contexto para adotar novos procedimentos se mostrou um desafio.

Acerca da abordagem utilizada, cumpre esclarecer que na pesquisa qualitativa, especialmente no estudo de caso e na observação participante, o relacionamento do pesquisador com o objeto de estudo é mais profundo. Isso exige do pesquisador mais proximidade do que simplesmente uma entrega de questionário, conforme aponta Flick (2004).

Logo, este estudo apresenta um relato das pessoas diretamente envolvidas na execução da convergência na UFPR, identificando o antes e o depois. Para tanto, utiliza-se o

Quadro 01 – Procedimentos de Análise		
Etapa	Procedimento	Descrição
Levantamento da literatura de suporte	Revisão de literatura	Conceito e aspectos inerentes à convergência; Histórico legal; Esclarecimento sobre os lançamentos antes dos novos procedimentos
Definição do objetivo orientador	Analisar o processo de convergência da UFPR às novas Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCT SP	Levantamento das principais medidas adotadas e as dificuldades encontradas ao longo das etapas de adequação
Confronto dos pontos levantados na literatura e da rotina verificada na instituição	Definição dos pontos de análise	Preparação da equipe para enfrentamento; Alterações na estrutura do departamento de contabilidade; Entrosamento com outras unidades estratégicas; Planos de ações desenvolvidos pela equipe de contadores
Estabelecimentos das ferramentas de triangulação	Observação Participante e Análise documental	Observação das condições internas e análise de documentos necessários no movimento de implantação, como processos financeiros, registros de inventário, levantamento de patentes, dentre outros

Fonte: elaborados pelos autores, a partir de Martins e Théophilo (2016) e Sampieri, Collado e Lúcio (2013).

texto como meio de expressão e espera-se que, por meio da técnica de autoevidência (*waving-the-red-flag*), seja possível compreender as profundas alterações no cenário existente na Contabilidade Pública.

Construiu-se então um paradigma para contar a “história do caso”, considerando-se as condições causais, o fenômeno, o contexto, as condições intermédias, as estratégias de ação e interação e as consequências (FLICK, 2004). As etapas que envolvem esta análise de caso único estão descritas no seguinte protocolo de pesquisa no Quadro 01.

Conforme apontado, os métodos de coleta e análise das informações consistem em observações realizadas pelos pesquisadores e análise de documentos. Nesse sentido, cabe salientar que na observação participante, o pesquisador torna-se parte de determinada estrutura social e avalia a relação entre sujeitos, dados e evidências (MARTINS; TEÓPHILO, 2016).

A condição de observador não impede sua participação como integrante do grupo de análise, em que pese existam ressalvas sobre a possibilidade de enviesamento nas perspectivas de análise utilizadas (COOPER; SCHINDLER, 2011). Dian-

te dessa possibilidade, ressalta-se a necessidade de utilizar mecanismos de triangulação que asseguram os resultados observados.

Essa triangulação ocorreu mediante a análise documental, compreendida no âmbito deste estudo pelos relatórios, organogramas, memorandos e documentos internos que demonstram as etapas percorridas para implementação das normas na UFPR.

4. Análise dos Resultados

4.1 Preparação do Departamento de Contabilidade para a Convergência

Diante do desafio lançado com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP), com o objetivo de uniformizar os procedimentos contábeis, bem como o reconhecimento da contabilidade como ciência que estuda o Patrimônio conforme aponta Silva (2011), os contadores seriam os agentes de mudança.

Dada a importância e relevância da convergência, a STN promoveu vários encontros, sendo o primeiro Encontro com as Setoriais de

“Com o passar do tempo e com o amadurecimento dos conceitos por meio do aprendizado conjunto, teve-se a noção da defasagem entre o que estava registrado na Contabilidade e a realidade da instituição.”

Contabilidade do Governo Federal (Encont) realizado no ano de 2014, em que a Divisão de Contabilidade se fez presente assiduamente em busca do conhecimento para pôr em prática dentro da instituição.

Objetivando as necessárias adequações e com o intuito de estudar as orientações da STN e da Setorial Contábil do Ministério da Educação, a equipe de contabilidade decidiu reunir-se semanalmente para definir o quê e como adequar-se às novidades apresentadas. Saliente-se que, a partir da adoção de uma perspectiva patrimonial, com evidenciação de acordo com o regime de competência também para as receitas, a transparência e a comparabilidade das informações contábeis também foram valoradas, um dos destaques nas inovações propostas com a convergência.

A partir das discussões no grupo de estudos semanal, o alinhamento foi ocorrendo e o esforço para adquirir o conhecimento reduziu a resistência de alguns de nossos pares, sobretudo pelo en-

tendimento de que a adequação era mesmo imprescindível. Situação similar ao apontado por Legenkova (2016) acerca dos benefícios e da necessidade de evolução das informações contábeis advindas com a transição.

Com o passar do tempo e com o amadurecimento dos conceitos por meio do aprendizado conjunto, teve-se a noção da defasagem entre o que estava registrado na Contabilidade e a realidade da instituição. Onde esteve por todos esses anos a Contabilidade? O que fazer? Por onde começar? Era preciso uma interlocução com a Administração e com setores estratégicos, conferência dos valores das contas contábeis com a real situação orçamentária, financeira e patrimonial.

A contribuição dos pares durante os encontros semanais possibilitou um preparo coletivo, onde a troca de opiniões também dava apoio ao gestor com relação à tomada de decisão quanto aos próximos passos necessários durante o processo de convergência.

A Divisão de Contabilidade tinha por atividade proceder à liquidação, etapa intermediária ao empenho e pagamento da despesa e registrar os atos e fatos de natureza extraorçamentária. Havia confiança nas informações contidas nos processos financeiros encaminhados para pagamento. Todos eles devidamente assinados pelos Ordenadores de Despesas. Apesar dessa segurança, não era dada a devida importância à data de competência dos lançamentos, pois os trâmites processuais eram demorados.

À medida que as orientações sobre a convergência foram sendo conhecidas, desde 2010 verificou-se a extrema urgência para criação de seções de acompanhamento. A primeira foi a criação da Seção de Acompanhamento Patrimonial (SAP) e a segunda ação foi inserir na Seção de Análise Contábil a atividade de “Compliance”, visando à aplicação prática das orientações.

Normas Internacionais

Neste ponto, o entendimento sobre os benefícios advindos com o registro por competência são reiterados pela literatura (DINIZ et al., 2015; LEGENKOVA, 2016), o que endossa os reflexos relatados no estudo em tela.

Com a criação da nova unidade (SAP), foi possível um acompanhamento assíduo com relação ao Patrimônio da Instituição, onde são realizados os registros de almoxarifados, os registros pertinentes aos bens móveis e intangíveis. Hoje é registrada apenas a depreciação, pois o sistema de patrimônio ainda não apresenta informações fidedignas de amortização. Também ocorrem os registros relativos aos livros da Editora da Universidade. A instauração da atividade de *Compliance* propiciou ainda mais lisura nos processos financeiros, por meio da observância quanto à conformidade das leis e das normas aplicáveis.

Por meio da Portaria n.º 548/2015 a STN, para atingir seu objetivo em um determinado tempo, aprovou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). O alinhamento às normas e aos procedimentos contábeis patrimoniais tornou-se um desafio diante da realidade da UFPR. A revisão das práticas usuais dos procedimentos, a exigência da

informação por competência, a reavaliação dos ativos e passivos, os ajustes das contas contábeis por mudanças de critérios contábeis e a emissão de Notas Explicativas Trimestrais entre as prioridades eram um cenário assustador para o profissional da época. Mas só havia um caminho: o do desenvolvimento.

Dos procedimentos contemplados pelo PIPCP, já foi realizada a evidenciação de passivos contingentes nas contas de controle e nas notas explicativas. Foi promovido o reconhecimento e a evidenciação dos bens móveis e imóveis da entidade, bem como suas respectivas depreciações. Os registros das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (13º salário e férias, por exemplo) já eram realizados. Com relação à evidenciação dos intangíveis, foi possível registrar as Inscrições Genéricas dos softwares. Os estoques de materiais de consumo também tiveram seus registros melhorados por meio da revisão das rotinas com relação às baixas dos materiais de fato consumidos.

4.2 O Entrosamento com Outras Unidades Estratégicas

Para a evolução dos registros e evidenciações, a interlocução com as principais unidades da UFPR, como, por exemplo, a Divisão de Patrimônio, Departamento de Serviços Gerais, atualmente denominadas Coordenadoria de Logística (CLOG) e a Pró-Reitoria de Administração, era imprescindível. Essa comunicação foi possível por meio do apoio da administração superior da UFPR e tam-

bém por interferência dos órgãos de controle externo CGU/TCU.

A cada problema detectado, eram marcadas reuniões para tomada de decisão conjunta em relação a eles, aliando as partes envolvidas: a gestão e a contabilidade. No caso dos bens móveis permanentes, era necessário fazer um inventário físico efetivo, pois os antigos tiveram inúmeras falhas. Após o fechamento do inventário, fazer a reavaliação ou o *impairment*, o que já levou ao contato com a equipe da Agência de Tecnologia da Informação e Comunicação (AGTIC) da UFPR para criação do algoritmo e sistema próprio de controle.

Neste quesito, a infraestrutura tecnológica se mostrou fundamental, pois, sem o esforço conjunto para desenvolvimento de sistemas adequados, o processo certamente estaria comprometido, o que corrobora Haija et al. (2021), que acentuam a relevância desse quesito no processo de convergência.

Pela diversidade que caracteriza uma universidade, foram encontrados outros bens móveis permanentes que não estavam sob o domínio da Divisão de Patrimônio, como livros, barco e arma. Outra interlocução se fez necessária com a Procuradoria Federal, com a Biblioteca Central, com a Editora UFPR, com o Setor de Ciências Jurídicas, etc.

Os bens de consumo, por sua vez, não tinham um tratamento e local adequado, existiam vários subalmoxarifados que ficavam cheios de produtos em desuso. Foram feitas várias tentativas em adequar o sistema de controle existente, reuniões de orientação aos almoxarifados, envolvimento dos diretores e secretários de setor para fechamento mensal do almoxarifado com a Seção de Acompanhamento Patrimonial da Divisão de Contabilidade. A Contabilidade participou das reuniões para responder às orientações e cronogramas dispostos no MCASP e PIPCP.



“Com vistas à adequação e acompanhamento da legislação, também foi necessária a interação com a Receita Estadual e Federal para orientação sobre as novidades, principalmente as obrigações acessórias que seriam indispensáveis a partir da emissão das Notas Fiscais da Editora.”

Os intangíveis, com a mudança do plano de contas, receberam codificações para controle do ano de aquisição, tipo de software, tipos de serviços. Isso demandou um ajuste realizado somente nas contas contábeis do que foi adquirido, sem condição de uma análise profunda, uma vez que o prazo estipulado para adequação foi pequeno, não sendo possível uma análise integrada entre os registros no sistema de patrimônio, a contabilidade e os responsáveis da área de tecnologia da informação (TI).

Outro item não menos importante trata dos bens de consumo de uso duradouro, os quais, a princípio, acreditava-se tratar-se somente de livros controlados pela Biblioteca Central, mas que também havia em outros setores, sem nenhum controle, ou seja, outras unidades além da Biblioteca Central que também adquiriam livros e formavam seus pequenos acervos, porém não eram controlados e monitorados.

Com a Agência de Inovação Tecnológica, tentou-se o entendimento para a avaliação das marcas e patentes, mas somente as despesas com taxas de registro e anuidade recolhidas ao Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI) são contabilizadas. O controle das marcas e patentes é feito pela própria

Agência de Inovação e a contabilidade apenas mantém o registro orçamentário: empenho, liquidação e o pagamento das referidas taxas, patrimonialmente tratadas como despesas. No procedimento de Encerramento do Exercício, por conta do cumprimento das Normas, são efetuadas as atualizações das contas contábeis dos processos judiciais e de depósitos bancários solicitados pela contabilidade aos bancos e Procuradoria Federal, o que, por vezes, não tem seu atendimento na totalidade.

Com vistas à adequação e acompanhamento da legislação, também foi necessária a interação com a Receita Estadual e Federal para orientação sobre as novidades, principalmente as obrigações acessórias que seriam indispensáveis a partir da emissão das Notas Fiscais da Editora.

A Divisão de Contabilidade da UFPR realizou duas visitas técnicas: uma à Secretaria Estadual da Fazenda do Paraná e outra à Prefeitura Municipal de Curitiba com a finalidade de obter esclarecimentos acerca da regularização e da emissão de notas fiscais referente aos produtos e serviços comercializados e oferecidos à sociedade.

Na Receita Estadual, teve-se como orientação protocolar um requerimento pleiteando um regime especial objetivando a imunidade ou isenção dos tributos, tendo em vista o disposto no Art. 150 da Constituição Federal, bem como a utilização desses recursos em prol da sustentabilidade e continuidade das atividades de ensino, pesquisa e extensão e não distribuição de lucros.

Justificou-se o pedido pela necessidade da Universidade Federal do Paraná atender, de forma adequada, às suas atividades acadêmicas e educacionais, as quais geram excedentes de pesquisa que serão comercializados, necessitando serem controlados. Podem-se citar as Fazendas Experimentais, com a produção de leite; a Farmácia Escola, com a oferta dos seus medicamentos manipulados; o Hospital Veterinário, com seus atendimentos à comunidade externa, entre outros.



É importante considerar que os recursos arrecadados não visam obter lucros, mas garantem a sustentabilidade e continuidade das atividades de ensino, pesquisa e extensão para a própria instituição. Uma vez que a Editora UFPR que já emite Nota Fiscal Eletrônica, porém, beneficiando-se da imunidade do livro, poderia ser uma situação semelhante. A Nota Fiscal para outras atividades da universidade visa garantir a transparência e “*accountability*”, uma vez que as transações passariam a ser registradas e controladas internamente, no Siafi.

Outra interlocução importante se deu na Coordenadoria de Gestão de Riscos da Universidade, com o objetivo de implantar o tema “CUSTOS” dentro da instituição. Depois de algumas reuniões, com o apoio da contabilidade, a CGR iniciou esse trabalho de se estimarem os custos institucionais, nomeadamente custos por aluno ou custos por processo. As tratativas foram iniciadas buscando automatizar as tecnologias de coleta de dados e informações pertencentes aos atributos que comporiam a matriz de custos. Durante a liquidação da despesa, já ocorre a indicação da unidade gestora responsável detentora da execução, através do código Siorg, via SiafiWeb.

Diante desses relatos, observam-se tamanhos desafios e obstáculos que fazem prosperar o sentimento de impossibilidade de atendimento pleno ou, no mínimo, satisfatório ao processo de convergência. Entretanto, conforme apregoa Diniz (et al., 2015), a aceitação à mudança e a necessidade de parcerias para implementação seriam um desafio, cujos benefícios ainda precisam ser sobrepostos para enaltecê-la sua relevância frente aos custos inerentes pelo caminho.

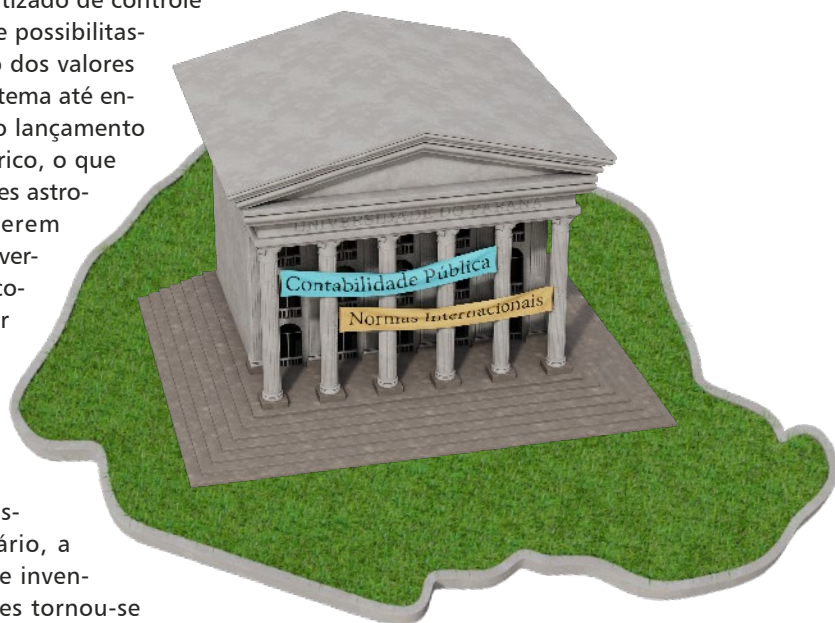
4.3 Os Planos de Ações Desenvolvidos pela Equipe de Contadores

Diante das mudanças, para adequação às novas rotinas, foram elaborados alguns planos de ação com algumas unidades da instituição. Para atendimento efetivo quanto à Macrofunção 021135 - Material Bibliográfico, foi desenvolvido um plano de ação na Biblioteca Universitária, que, por sua vez, muito contribuiu e dedicou-se para que o objetivo fosse alcançado. A proposta era a evidência correta do acervo ali encontrado; o primeiro passo seria a realização do inventário para assegurar a exatidão dos registros patrimoniais e contábeis. Em seguida, para melhor controle e evidência, em atendimento à Resolução n.º 12/16 Coun, foram definidas as unidades integrantes do Sibi da UFPR como Bibliotecas Públicas, em seguida os registros foram atualizados entre as contas do ativo imobilizado (empréstimo e coleção memória).

A Biblioteca Central atualizou o sistema informatizado de controle Sophia para que possibilitasse a atualização dos valores do acervo. O sistema até então só admitia o lançamento pelo valor histórico, o que acarretava valores astronômicos por serem anteriores à conversão de planos econômicos. A partir do sucesso no primeiro inventário que demandou um trabalho árduo das comissões de inventário, a programação de inventários posteriores tornou-se prática comum e habitual resultado do bom desempenho desse setor.

Outro plano de ação foi realizado com a editora da UFPR, após enfrentar problemas com as transportadoras, para envio de livros para as feiras e exposições em outros estados, visto que não queriam mais transportar sem nota fiscal. Por solicitação do setor e tendo em vista a fragilidade das relações universidade e fundações de apoio, foi iniciada a implantação da nota fiscal eletrônica na Editora da UFPR. A partir daí, os controles ficaram mais eficazes; foi instituída a rotina de entrega mensal da movimentação de todos os livros: os da Editora, os enviados em consignação e os recebidos em consignação.

Existe ainda um despreparo do Sistema Siafi para registrar de forma adequada alguns dos eventos descritos acima, sendo necessária a utilização das Notas de Lançamento (NLS), uma vez que não possui eventos (situações) para registro no Siafi plataforma Web. Para acompanhamento da movimentação dos livros da editora, utiliza-se o sistema Versa, que é autorizado pelo Estado do Paraná para emissão de Notas Fiscais.



“Houve várias tentativas em adequar o sistema de controle existente, porém, já é conhecida a disponibilização de um sistema estruturante com codificações padronizadas (Siads), que também contribuirá na análise comparativa de custo no setor público federa.”

A internalização da editora na UFPR trouxe transparência ao uso do dinheiro público por serem acompanhados e validados dentro do setor público. A execução como se dava anteriormente pela Funpar levava ao desconhecimento de que a Editora é uma atividade acadêmica e da sua função na construção e divulgação do conhecimento acadêmico além dos muros da UFPR.

Para a equipe da contabilidade, juntamente com novidade de um órgão público emitir nota fiscal para comercialização de seus livros, veio um conjunto de obrigações acessórias a serem cumpridas perante o Fisco. Elas oferecem um acompanhamento adicional para os atos do ente e mostram sua conformidade diante das legislações aplicáveis: com a Escrituração Fiscal Digital é apresentado ao Fisco, mensalmente as operações realizadas pelo ente. Por exemplo, uma vez não entregue uma declaração, além do pagamento de multa, não será emitida sua certidão de regularidade, o que acarretaria em problemas ainda maiores.

Existem muitos setores dentro da UFPR que necessitam de tratamento semelhante ao dado à Editora UFPR, como, por exemplo, Impren-

sa Universitária, Farmácia Escola, Fazendas Experimentais, Laboratórios, CED - Centro de Educação Física e Desportos, Hospital Veterinário, entre outros. Todos os setores que podem contribuir com o engrandecimento da ciência, mas necessitam de um olhar inovador e tratamento diferenciado por sua natureza não comercial.

Para o tratamento dos bens de consumo, a contabilidade colaborou com o Delog para criação do Manual do Almoxarifado, cronogramas de inventários, análise do consumo por competência e fechamentos mensais. Houve várias tentativas em adequar o sistema de controle existente, porém, já é conhecida a disponibilização de um sistema estruturante com codificações padronizadas (Siads), que também contribuirá na análise comparativa de custo no setor público federal.

Para adequação dos registros do ativo intangível, em especial dos softwares, a inexistência de um sistema informatizado capaz de controlar o estoque dos intangíveis promoveu apenas a análise reversa das

aquisições, em que, a partir dos softwares já registrados, houvesse o desmembramento e a segregação entre vida útil definida e vida útil indefinida, bem como iniciou o controle por conta contábil, conforme orientou a Mensagem SIAFI n.º 2016/1006868, mediante criação de Inscrição Genérica para cada software, por exemplo. Com a mudança do Plano de Contas em 2015, passou a ser exigido o detalhamento por tipo de software, ano de aquisição e tipo de serviço, o que contribuiu para o controle e atualização deles e facilitou o trabalho de análise do processo de aquisição na Contabilidade.

Concomitantemente, era necessário relatar por meio de Notas Explicativas Trimestrais as inconsistências e as decisões tomadas para corrigi-las. Assim, é possível apresentar as mudanças dos critérios contábeis, com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSPs) trazidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e a STN, realizadas dentro da instituição.

Contabilidade Pública

5. Considerações Finais

A organização do texto deste artigo visa desvendar um paradigma para que se reconheçam as causas e as consequências mediante a experiência relatada sobre a convergência na UFPR. Apesar de a principal causa da convergência na UFPR ter sido promovida pela obrigação legal de forma vertical, a origem vem sendo delineada pela necessidade de um *benchmark* entre instituições de mesma natureza, aplicados a nível global e local. Mesmo que a criação das leis desde 1964 até recentemente tenham contribuído para a organização e transparência das Contas Públicas no Brasil, é notória a evolução da Contabilidade Pública quando se aplicam as normas convergidas às *lpsas*. Nesse sentido, no âmbito da presente pesquisa, percebeu-se que a busca pelo alinhamento aos novos padrões internacionais da contabilidade mostrou um cenário assustador, de profunda desorganização, descontrole das contas, desconhecimento do patrimônio e pouca transparência.

Como previsto na literatura, o primeiro passo foi atualizar os profissionais da contabilidade sobre a importância da aplicação das NBCTSP conforme descrito no item 4.1. O se-

gundo passo foi alterar a estrutura do setor de contabilidade para acompanhar o processo com eficiência mostrado no item 4.2.

Nesse ínterim, cabe destacar alguns pontos que podem ser úteis às instituições similares que enfrentam o processo de convergência, como o incremento de diálogo com outras unidades dentro e fora da instituição para que a convergência aconteça. Com o objetivo comum de oferecer informações fidedignas e tempestivas no que diz respeito aos seus atos de gestão, além de estabelecer uma parceria para a adequação.

Com a decisão de internalizar a Editora UFPR à UFPR, houve uma mudança significativa, que não deve ser ignorada pelos acadêmicos da Contabilidade. As obrigações acessórias, que apesar de serem mais uma atribuição para a contabilidade, permitem que o Fisco acompanhe as atividades da instituição, tornando as ações do ente ainda mais transparentes.

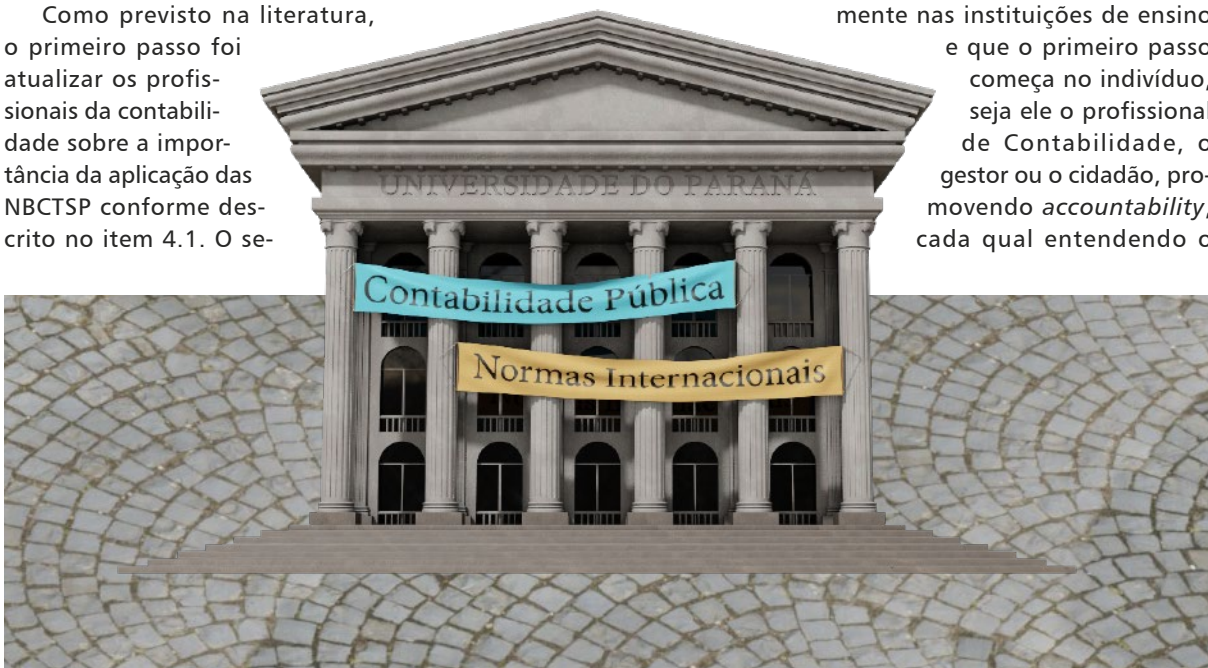
Ademais, a inclusão da atividade do *compliance* se mostrou de extrema importância para que se

garanta a lisura das transações em relação ao gasto público, visando à conformidade nos processos, no que tange às leis e normativos vigentes. Percebe-se que ainda carece uma flexibilização por parte do Fisco para que seja possível a oferta de produtos desenvolvidos nas Instituições Federais Ensino Superior públicas, uma vez que não se busca lucro, mas sua visibilidade e manter a sustentabilidade da organização.

A obrigatoriedade de elaboração das Notas Explicativas no Setor Público possui grande relevância dentro das demonstrações contábeis, pois fazem a execução orçamentária, financeira e patrimonial chegarem ao conhecimento do público de maneira clara e objetiva e por ele ser avaliado. É um avanço incomensurável, sobretudo ao permitir maior avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão social sobre os aspectos relacionados à variação patrimonial.

A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público mostrou o quanto podemos melhorar, o quanto pode ser feito no âmbito das instituições públicas, especialmente nas instituições de ensino

e que o primeiro passo começa no indivíduo, seja ele o profissional de Contabilidade, o gestor ou o cidadão, promovendo *accountability*, cada qual entendendo o



“As obrigações acessórias, que apesar de serem mais uma atribuição para a contabilidade, permitem que o Fisco acompanhe as atividades da instituição, tornando as ações do ente ainda mais transparentes.”

seu papel e melhorando o cenário dentro da sua competência. Nesse sentido, aliado ao crescimento da participação social, a ampliação dos mecanismos que trazem maior compreensão sobre as contas públicas facilita o controle da sociedade sobre os atos de gestão e aufere maior rigor na aplicação de recursos públicos.

É importante observar as diferentes características dos órgãos públicos no Brasil e quão abrangente é a informação. A aplicação das NBCTSP deve, dentre outros atributos, tornar evidentes essas especificidades. Inclusive, auxiliadas pelos sistemas estruturantes do Governo

federal reforçar a transparência e segurança das atividades aos usuários e agentes públicos.

Uma postura compreensiva e inovadora por parte dos gestores pode contribuir para uma contabilidade que auxilie efetivamente nas decisões tomadas por eles. Portanto, a partir desse estudo é possível sugerir novas pesquisas acerca da trajetória de outras Ifes durante a convergência, permitindo a troca de experiências e relatos sobre o processo de adequação às normativas e aos prazos estipulados. O estudo pode ser replicado em outros entes da Federação que também precisam passar pela convergência.



Contabilidade Pública



Normas Internacionais

Referências

BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 11 de mai. de 2021.

_____. Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 11 de mai. de 2021.

_____. Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 11 de mai. 2021.

_____. Constituição. *Constituição, República Federativa do Brasil*. Brasília, Senado Federal, Centro Gráfico, 1988. 292p.

_____. *Lei complementar 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 11 de mai. de 2021.

_____. Decreto no 5.205, de 14 de setembro de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7423.htm>. Acesso em: 11 de mai. de 2021.

_____. *Acórdão TCU 2731/08, publicado no DOU de 1º de dezembro de 2008*. Comunicado da CAPES. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/proplan/images/stories/file/COPROC/Acordao_N_2731_2008-TCU-Plenario.pdf>. Acesso em: 11 de mai. de 2021.

_____. *Decreto 6.976, de 07 de outubro de 2009*. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 17 abr. 2021.

_____. *Decreto 7423, de 31 de dezembro de 2010*. Regulamenta a Lei no 8.958, de 20 de dezembro de 1994, que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio, e revoga o

_____. Portaria STN 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. <<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=21/11/2013&jornal=1&pagina=20&totalArquivos=104>> Acesso em: 15 de ago. de 2021.

_____. *Portaria STN548, de 24 de setembro de 2015*. Trata da aprovação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP. <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>> Acesso em: 04 de mai. de 2021.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 10 de mai. de 2021.

BRESSER-PEREIRA, L. C. *Reforma do Estado para a cidadania: a Reforma Gerencial Brasileira na Perspectiva Internacional* (34 ed). São Paulo: : Brasília: ENAP, 1998.

CABA-PÉREZ, C.; HERNÁNDEZ, A. M. L. La difusión de información financie ragubernamen talenos países del Mercosur: suarmonización a través de laaplicación de lasIPSASs de la IFAC. *Revista Contabilidade & Finanzas*, 14(33), 90–100, 2003. DOI: 10.1590/s1519-70772003000300007.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. *Métodos de Pesquisa em Administração*. (10 ed). Porto Alegre: Bookman, 2011.

DALTO, C. D.C.; NOSSA, V.; MARTINEZ, A. L. Recursos de Convênio Entre Fundações de Apoio e Universidades Federais no Brasil:Um Estudo Dos Acórdãos Do Tribunal De Contas Da União (TCU). *Revista Universo Contábil*, 10(2), 6-23, 2014.

DINIZ, J. A.; SILVA, S. F. S. DA, SANTOS, L. DA C.; MARTINS, V. G. Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 275– 294, 2015. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>.

FLICK, U.W.E. *Uma introdução à pesquisa qualitativa*. (2 ed). Porto Alegre: Bookman, 2004.

FREITAS, C. A. S. Auditoria de gestão e estratégia no setor público. *Revista do Serviço Público*, 52(4), 57–70, 2001.

HAIJA, A.; ALQUDAH, A.; ARYAN, L.; AZZAM, M. Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7(1), 239-248, 2021. DOI:10.5267/j.ac.2020.9.012.

LEGENKOVA, M. International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(4), 1304-1309, 2016.

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

MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. (3 ed). São Paulo: Atlas, 2016.

MATIAS-PEREIRA, J. *Governança no Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2010.

MORÁS, V.R.; KLANN, R.C. Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 25(36), 49 - 76, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p49>.

MURAINA, S.A.; DANDAGO, K.I. Effects of implementation of International Public Sector Accounting Standards on Nigeria's financial reporting quality. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 323 - 338, 2019. DOI 10.1108/IJPSM-12-2018-0277.

RODRIGUES, G. M. Indicadores de “transparência ativa” em instituições públicas: análise dos portais de universidades públicas federais. *Liinc em Revista*, 9(2), 423-438, 2013.

SAMPIERI, R.H.; COLLADO, C.F.; LUCIO, M.D.P.B. *Metodologia de Pesquisa*. (5 ed). Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, J.; ALMEIDA, D. P. F. *Metodologia Científica*. (2 ed). São Paulo: Cengage Learning, 2011.

SHORE, C. Cultura de Auditoria e Governança Iliberal: Universidades e a Política da Responsabilização. *Revista Mediações*, 14(1), 24-53, 2009.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOF. Lei Orçamentária Anual. Secretaria do Orçamento Federal. Ministério da Economia. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/orcamentos-anuais/2021/>>. Acesso em: 13 de ago. de 2021.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). (8 ed), 2018. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484>. Acesso em: 15 de abr. de 2021.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), 2017. Disponível em: <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp>>. Acesso em: 15 de abr. de 2021.

UFPR. A Mais Antiga do Brasil. Universidade Federal do Paraná. Disponível em <<https://www.ufpr.br/portalfufr/a-mais-antiga-do-brasil/>>. Acesso em: 13 de ago. de 2021.

WOLFF, D. M. M. *A implantação da nota fiscal eletrônica na Editora UFPR e seu reflexo na gestão pública universitária*. (Dissertação de Mestrado). Programa de Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas, Universidade Vale do Itajaí, 2018.

YIN, R.K. *Estudo de Caso planejamento e métodos*; tradução Ana Thorell. (4 ed). Porto Alegre: Bookman, 2010.



NBO TSP 15

NBO TSP 15

Efeitos do passivo de benefícios pós-emprego à luz da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP 15) Benefícios a Empregados: um estudo na Marinha do Brasil

Esta pesquisa buscou analisar os efeitos e os desafios do passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos (inativos e reformados) e pensionistas da Marinha do Brasil (MB), à luz da NBC TSP 15 (Benefícios a empregados). A metodologia da pesquisa classifica-se como um estudo de caso na Marinha, cuja unidade de análise foi a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM). Os dados foram coletados por meio de análise documental e de cinco entrevistas semiestruturadas com profissionais que atuam nas áreas contábil, normativa e atuarial da DFM. Os resultados apontam que o passivo de benefícios pós-emprego ainda não está em conformidade com a NBC TSP 15, pois a provisão atinente aos militares veteranos não se encontra evidenciada nas demonstrações contábeis da Marinha e a provisão atinente aos pensionistas tem sido evidenciada no Balanço Patrimonial da entidade, desde o exercício de 2017, em desacordo com o método atuarial recomendado pela norma. Assim, este estudo constata que a MB necessita adequar esses passivos (militares veteranos e pensionistas) ao estabelecido na NBC TSP 15.

Isabelle Leal da Silva Cardoso
Mestre em Ciências Contábeis Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
Email: isabellelscardoso@gmail.com

Waldir Jorge Ladeira dos Santos
Doutor em Políticas Públicas Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
Email: wcladeira@uol.com.br

Andréa Paula Osório Duque
Doutora em Ciência da Informação Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
Email: andreapauladuque@gmail.com

Sérgio Luiz de Argolo Bezerra
Doutor em Políticas Públicas Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)
Email: sergioargolo@facc.ufrj.br

1. Introdução

Com a edição da Lei n.º 4.320/64, o orçamento público tornou-se o principal instrumento da Contabilidade Pública no Brasil. Assim, os registros e transações contábeis passaram a focar nos aspectos orçamentários, em vez de evidenciar o objeto da Ciência Contábil: o patrimônio. Com a finalidade de dar o devido enfoque ao patrimônio público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) deu início, em 2008, ao processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

Dessa maneira, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de ativos e passivos pelas entidades públicas tem sido alvo das auditorias anuais realizadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), sendo que a partir do ano de 2012, a importância do registro do passivo atuarial vem sendo abordada nos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República, emitidos pelo TCU (CARDOSO, 2020).

Nesse contexto, embora o registro do passivo atuarial no setor público tenha sido instituído, em 2015, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), somente em 2018 o CFC publicou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público Benefícios a Empregados (NBC TSP 15), a qual foi elaborada de acordo com a IPSAS 39 (*Employee Benefits*, editada pelo IPSASB/Ifac), em decorrência do processo de convergência.

A NBC TSP 15 estabelece que o passivo relacionado aos benefícios a empregados deverá ser contabilizado e divulgado pelas entidades públicas. Entre esses benefícios, têm-se os benefí-

cios pós-emprego que são aqueles “que serão pagos após o período de emprego”, os quais se configuram como o *corpus* desta pesquisa (CFC, 2018a, p. 3).

Considerando que os gastos públicos com esses benefícios têm aumentado ano a ano e o recente debate sobre a reforma da previdência promovida pelo Governo federal, a implementação da NBC TSP 15 ganha ainda mais relevância, pois, além de possibilitar maior comparabilidade nos demonstrativos, poderá contribuir, segundo Diniz e outros (2015), para elevar o nível de transparência das obrigações a serem honradas pelo setor público nos anos vindouros e para que os entes públicos planejem melhor os esforços que serão necessários para atingir o equilíbrio fiscal das contas públicas, conforme sugerido por Andrade e Suzart (2013).

Pesquisas sobre a contabilização de benefícios a empregados no setor público federal são encontradas na literatura, como em Silva, Silva e Savoia (2014), Reis, Lima e Wilbert (2017), Silva (2017) e Silva e Silva (2018). Entretanto, percebe-se que apenas o trabalho de Silva (2017) foi aplicado no âmbito das Forças Armadas, pois as demais pesquisas estão relacionadas ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) dos servidores civis da União.

Dessa forma, esta pesquisa busca responder à seguinte questão: **Quais os efeitos e os desafios da implantação da NBC TSP 15 na Marinha do Brasil (MB), no que tange ao reconhecimento, mensuração e evidenciação do passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos (inativos e reformados) e aos pensionistas?**

Diante do exposto, o presente artigo tem como objetivo geral analisar os efeitos e os desafios do passivo de

benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos (inativos e reformados) e aos pensionistas da Marinha do Brasil, à luz da NBC TSP 15.

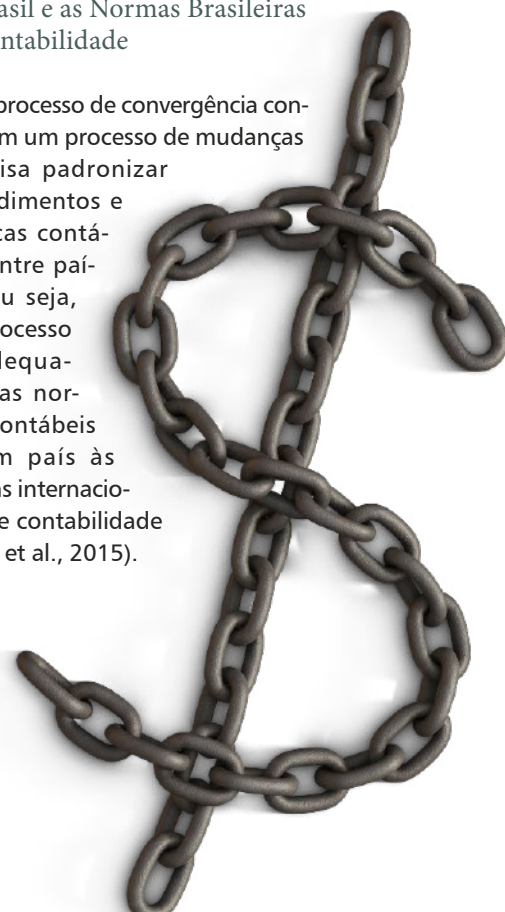
A Marinha foi escolhida por ser um dos órgãos públicos militares que realiza o pagamento do seu pessoal (entidade empregadora) mediante recursos da União, conforme estabelecido no Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA^v).

O estudo sobre a contabilização e a divulgação de benefícios pós-emprego na Marinha do Brasil pretende contribuir para a construção de uma literatura voltada para as especificidades do setor público, principalmente no tocante aos militares das Forças Armadas, e para o aperfeiçoamento das atividades relacionadas à gestão contábil na MB, sobretudo quanto à implementação das NBC TSP, em especial a NBC TSP 15.

2. Fundamentação Teórica

2.1 O processo de convergência no Brasil e as Normas Brasileiras de Contabilidade

O processo de convergência consiste em um processo de mudanças que visa padronizar procedimentos e políticas contábeis entre países, ou seja, um processo de adequação das normas contábeis de um país às normas internacionais de contabilidade (DINIZ et al., 2015).



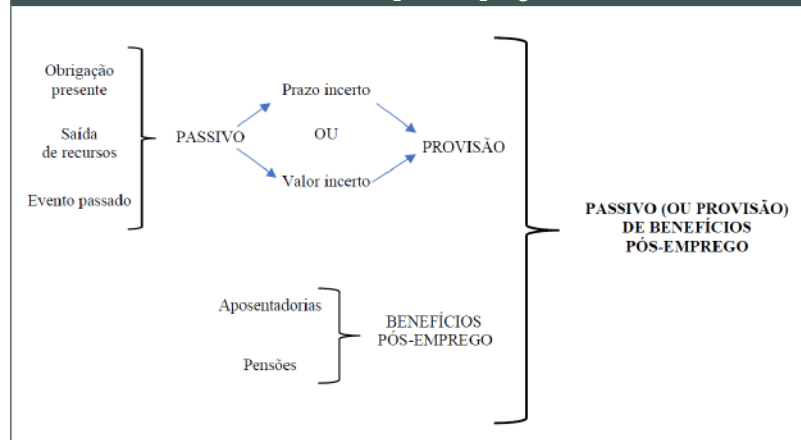
No Brasil, assim como ocorre em outros países, o processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais abrange tanto o setor privado quanto o setor público (MAPURUNGA; MENESES; PETER, 2011) e teve início em 2008 com a edição de um conjunto de dez normas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), então denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) e alteradas, posteriormente, para Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), com base no regime de competência (FEIJÓ; BUGARIM, 2008; CRUVINEL; LIMA, 2011). Esse processo tem sido conduzido pelo CFC e operacionalizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (BOTELHO; LIMA, 2015).

A adoção do regime de competência (conhecido como *accrual basis*) para registro dos fatos que afetam o patrimônio público é considerada uma inovação no setor público, pois a contabilidade pública brasileira tinha como prática contábil, há mais de cinquenta anos, observar a Lei n.º 4.320/1964, a qual ainda se encontra em vigor (BOTELHO; LIMA, 2015).

De acordo com Nascimento (2014), entre os desafios a serem enfrentados ao longo do processo de transição para o regime de competência no setor público estão: a adaptação dos sistemas de tecnologia da informação; a capacitação e treinamento dos recursos humanos; as mudanças na cultura da Administração Pública; a superação de paradigmas; os ciclos políticos; e a complexidade de alguns padrões internacionais.

A edição das NBCs voltadas para o setor público representa um marco para a Contabilidade Pública, pois possibilitou a inclusão da ótica patrimonial sem abandonar o aspecto orçamentário, preenchendo, assim, uma lacuna que havia em relação à ausência de normas contábeis específicas para o setor público. Além disso, a publicação das NBCs reafir-

Figura 1 – Critérios para o reconhecimento de passivo de benefícios pós-emprego



Fonte: (CARDOSO, 2020).

ma a importância da contabilidade como ciência que avalia o patrimônio das entidades (SILVA, 2011).

A NBC TSP 15 (Benefícios a Empregados) foi publicada pelo CFC em 2018 e tem como objetivo

estabelecer a contabilização e a divulgação dos benefícios a empregados (compreendendo os ocupantes de cargos, empregos ou funções públicos, civis ou militares, os membros de qualquer dos poderes, os detentores de mandato eletivo e os demais agentes políticos que recebam qualquer espécie remuneratória) (CFC, 2018a, p. 2).

Essa Norma deve ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2019 pelas entidades do setor público que concedam benefícios a empregados e exige que essas entidades, na condição de empregadoras, reconheçam a obrigação (passivo) para com o empregado que prestou serviços em troca de benefícios que serão pagos no futuro (CFC, 2018a).

As NBC TSPs, sobretudo a NBC TSP 03 (Provisões, Ativos e Passivos Contingentes), não dispõem de orientações específicas para a contabilização e a divulgação das provisões decorrentes de benefícios a empregados. Assim, com a publicação da NBC TSP 15 (Benefícios a empregados), “essa

lacuna começou a ser preenchida” (CARDOSO, 2020, p. 86). Nesse contexto, a Figura 1 apresenta os critérios necessários para o reconhecimento do passivo (ou provisão) de benefícios pós-emprego, à luz das NBC TSP.

Para a mensuração do passivo de benefícios pós-emprego, a NBC TSP 15 aborda tanto os planos de contribuição definida (CD) quanto os planos de benefício definido (BD). Os planos de CD são mensurados para cada exercício com base no valor das contribuições do período, sendo que as obrigações são mensuradas em base não descontada (exceto quando não são completamente liquidadas em até 12 meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis), após a dedução de qualquer contribuição já paga (CARDOSO, 2020).

Para mensurar os planos de BD, é imperativo utilizar premissas atuariais demográficas (rotatividade e mortalidade) e financeiras (aumento salarial e taxa de desconto) e método atuarial do crédito unitário projetado (sigla em inglês PUC), conforme itens 57 a 62 da NBC TSP 15. Além disso, as obrigações são mensuradas em base descontada com dedução do valor justo de quaisquer ativos do plano desse valor presente, se for o caso (CARDOSO, 2020).

O estudo de Cardoso (2020) aponta, ainda, que a NBC TSP 15 orienta a entidade a dispor de um atuário para efetuar a mensuração, a qual deverá considerar a data final das demonstrações contábeis.

Em relação à evidenciação, os itens 60, 65, 71 e 135 da NBC TSP 15 abordam aspectos relacionados ao passivo de planos de BD. Cardoso (2020) alega que essa norma não dispõe de informações sobre a periodicidade exata a ser adotada e de orientações sobre a obrigatoriedade de segregar os valores do passivo de benefícios pós-emprego em circulante e não circulante. Entretanto, conforme a NBC TSP 11, o passivo deve ser evidenciado como circulante ao atender a qualquer dos quatro critérios listados no item 80, dentre os quais destaca-se: “[...] (c) o passivo deve ser exigido no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; [...]”. Assim, o passivo que não atender a um desses critérios deverá ser evidenciado como não circulante (CFC, 2018b, p. 15).

No que tange ao passivo de benefícios pós-emprego na MB, Cardoso (2020) afirma que, embora no âmbito militar o termo “aposentadoria” não seja pertinente, os benefícios de aposentadoria (aposentado-

ria e pensões) mencionados pela NBC TSP 15 como um dos tipos de benefícios pós-emprego são aplicáveis aos militares veteranos e aos seus dependentes (pensionistas) por analogia.

Ainda de acordo a autora, esses benefícios são semelhantes ao plano de BD, haja vista que consistem em quantias previamente definidas de “aposentadoria” e pensão, e conforme aventado pela NBC TSP 15, esse tipo de plano na MB não possui um fundo constituído, pois

no caso dos militares das Forças Armadas, não há qualquer contribuição por parte da Marinha e/ou da União, como ocorre no caso dos trabalhadores da iniciativa privada regidos pelo RGPS e dos servidores públicos federais regidos pelo RPPS, e que as contribuições efetuadas pelos militares veteranos (e os da ativa também) e pensionistas destinam-se a custear os gastos com as pensões militares (CARDOSO, 2020, p. 87-88).

Dessa forma, o montante do passivo de benefícios pós-emprego que a entidade estima pagar em até 12 meses após a data das demonstrações contábeis deve ser evidenciado no passivo circulante do Balanço Patrimonial e o valor restante no passivo não circulante, os quais por ser de prazo ou valor incerto podem ser classificados como provisões. Logo, considerando suas características (premissas e métodos atuariais), pode ser denominado de passivo ou provisão atuarial.

Para uma análise mais adequada sobre a sustentabilidade fiscal e atuarial do Governo federal pela sociedade brasileira, a contabilização e divulgação do passivo atuarial da União consiste em uma prática indispensável (SILVA; SILVA; SAVOIA, 2014).

2.2 Benefícios a Empregados

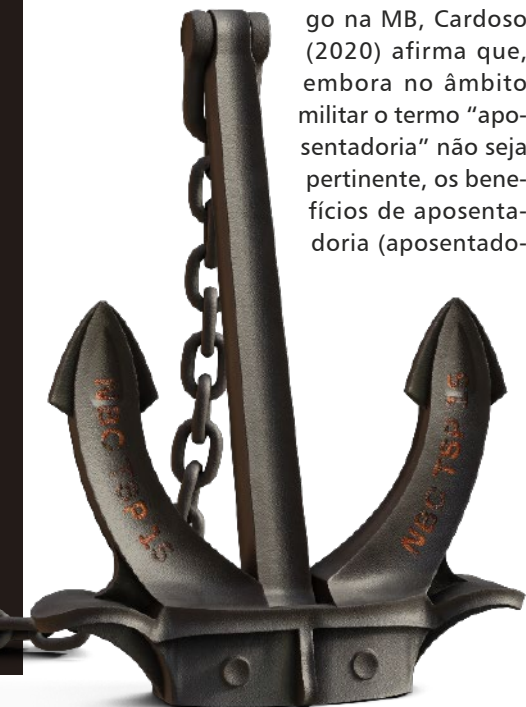
No Brasil, até o ano 2000, os benefícios a empregados eram tratados por meio de interpretação e parecer técnicos expedidos pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Devido a inexistência de dispositivos legais, apenas esses documentos disciplinavam o assunto, mas sem abordar a contabilização nas entidades patrocinadoras dos benefícios. Em 2000, com o intuito de buscar o alinhamento à norma internacional (IAS 19), a CVM endossou o Pronunciamento n.º 26 do Ibracon, o qual aborda questões atinentes à evidenciação contábil dos benefícios a empregados (MIRANDA; TOMÉ; GALLON, 2011; GELBCKE et al., 2018).

Em 2009, foi editado o CPC 33 (Benefícios a Empregados) pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em consonância com o *International Accounting Standard 19 (Employee Benefits)*, emitido pelo IASB, com o objetivo de tratar o registro contábil de benefícios a empregados (CPC, 2009). No mesmo ano, tomando por base o CPC 33, o CFC instituiu a NBC TG 33 (Benefícios a Empregados) com a mesma finalidade (CFC, 2009).

Dessa maneira, é possível identificar a escassez de literatura sobre benefícios a empregos no setor público. Para tentar superar essa lacuna teórica, esta revisão buscou literaturas que tangenciam esse assunto, mesmo que voltadas para o setor privado.

Os benefícios a empregados podem ser definidos como “todas as formas de compensação proporcionadas pela entidade em troca de serviços prestados pelos seus empregados [...]” (CFC, 2018a, p. 3).

Segundo Almeida (2018), no Brasil existem, basicamente, dois tipos de benefícios a empregados, os quais são: benefícios de curto prazo, definidos como aqueles que



se espera que sejam totalmente pagos até 12 meses após o período a que se referem as demonstrações contábeis, como 13º salário e férias; e, benefícios pós-emprego, os quais consistem em benefícios (com exceção dos benefícios de curto prazo) a serem pagos após o período de trabalho, como aposentadorias e pensões. Mas, além desses, a NBC TSP 15 também considera: outros benefícios de longo prazo a empregados, como ausências remuneradas de longo prazo e licença-prêmio; e benefícios rescisórios (CFC, 2018a).

Os planos de benefícios pós-emprego classificam-se em Planos de Contribuição Definida (CD) e Planos de Benefício Definido (BD) (ALMEIDA, 2018). Os Planos de CD podem ser definidos como aqueles nos quais são estabelecidas quantias definidas para as contribuições, seja pelo empregado e/ou pelo empregador, reservadas anualmente. Assim, o valor do benefício será estabelecido em função das contribuições acumuladas e não será conhecido até a data do seu recebimento (WINKLEVOSS, 1993).

O Plano de BD consiste num plano no qual o valor da aposentadoria é uma quantia definida em função do salário do empregado e do seu tempo de serviço (WINKLEVOSS, 1993). Nos planos de BD, esse valor depende de cálculos atuariais, os quais se baseiam, principalmente, nos valores estimados a pagar, nos períodos de contribuição e de vida restante do beneficiário depois que se aposentar, de tempo de vida dos dependentes (no caso da pensão) e na taxa de retorno (GELBCKE et al., 2018). Gelbcke e outros (2018) destacam que esses cálculos devem ser realizados por profissionais habilitados denominados atuários.

Nesse sentido, Silva (2017) afirma que com o intuito de prover os recursos necessários para custear os

Quadro 1 – Métodos de Custeio Atuarial no Regime de Capitalização	
Método de Custeio	Características
Crédito Unitário Tradicional	Método individual para idade atingida, com custo calculado em parcelas iguais durante a carreira ativa. O passivo atuarial é apurado de acordo com a soma dos custos normais passados. Nesse método, o benefício é acumulado desde a data de entrada do participante na empresa. Pode ser utilizado em planos nos quais o benefício de aposentadoria é proporcional ao tempo de serviço ou em planos onde o benefício é função somente do salário (o benefício não majora com o aumento do tempo de serviço).
Crédito Unitário Projetado	É um desdobramento do Crédito Unitário Tradicional, ou seja, o conceito de benefício acumulado é mantido. A diferença está no cálculo do benefício acumulado, pois este método considera o salário projetado para a data da aposentadoria.
Entrada à Idade Normal	Método individual para idade de entrada, em que o custo normal será igual ao valor atual do benefício na idade de aposentadoria, dividido por uma anuidade com crescimento salarial e temporária pela quantidade de anos que corresponde ao período de diferimento. Nesse método, o passivo atuarial (ou reserva matemática) será igual à diferença entre o valor atual dos benefícios futuros e o valor atual dos custos normais futuros, considerando hipóteses como a mortalidade, a rotatividade, a invalidez, a aposentadoria e o crescimento salarial previstos até aquela data.
Agregado	Método grupal com o custo normal calculado pela diferença positiva do valor presente de todos os benefícios projetados e o patrimônio acumulado, dividido pelo valor presente dos salários. Nesse método, são consideradas hipóteses como mortalidade, rotatividade, invalidez, aposentadoria e crescimento salarial previstos até aquela data.
Capitalização Financeira	Método individual utilizado nos planos de Contribuição Definida (CD). Consiste na aplicação, pura e simples, de percentual definido sobre o salário do participante, com o passivo (ou reserva) sendo exatamente igual ao saldo acumulado.

Fonte: adaptado de Cardoso (2020).

benefícios são estabelecidos regimes de financiamento (regimes financeiros), os quais se dividem, basicamente, em regime de repartição simples e regime de capitalização. O regime de repartição simples pode ser definido como “regime no qual as contribuições dos participantes são calculadas segundo os conceitos de receita e despesa, arrecadando-se o suficiente para a cobertura dos eventos garantidos e das despesas de administração, à medida que forem ocorrendo [...]” (SOUZA et al., 2011, p. 180). Mano e Ferreira (2009) destacam que esse é o regime utilizado na Previdência Social no Brasil.

De acordo com Mano e Ferreira (2009, p. 6), no regime financeiro de capitalização, “os prêmios são suficientes para gerar montantes (provisões) que garantem não somente os benefícios iniciados no ano (Provisão Matemática de Benefícios Concedidos), como também os benefícios que serão

gerados no futuro (Provisão Matemática de Benefícios a Conceder)”.

Mano e Ferreira (2009) afirmam que há várias maneiras de distribuir o custo do benefício ao longo dos anos de serviço e que, no regime de capitalização, o método de custeio é determinado pela forma como essa distribuição ocorre. As principais características dos métodos de custeio atuarial utilizados no regime de capitalização são descritas no Quadro 1.

3 Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se como exploratória com coleta de dados por meio de um estudo de caso. Na visão de Malhotra (2012, p. 59), este tipo de pesquisa tem como objetivo “explorar ou fazer uma busca em um problema ou em uma situação a fim de oferecer informações e maior compreensão”.

O estudo de caso busca refletir uma visão em duas partes, pois consiste em “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo (“o caso”) em profundidade e em seu contexto de mundo real, [...]” e em uma investigação que “enfrenta a situação tecnicamente diferenciada em que existirão muito mais variáveis de interesse do que ponto de dados, e, como resultado conta com múltiplas fontes de evidência, com os dados precisando convergir de maneira triangular” (YIN, 2015, p. 17 e 18).

Para atingir o objetivo proposto, a unidade de análise escolhida foi a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), pois é a Organização Militar (OM) responsável pela Gestão Contábil de toda a MB, sendo, por esse motivo, denominada Órgão Setorial do Comando da Marinha (também conhecido como Setorial Contábil do Comando da Marinha), integrando o Sistema de Contabilidade Federal, conforme estabelecido no Decreto n.º 6.976/2009. Dessa forma, entre outras tarefas, cabe a DFM providenciar a implementação das NBC TSPs publicadas pelo CFC.

Os dados da pesquisa foram coletados por meio de análise documental e de entrevistas semiestruturadas. Na análise documental, foram utilizadas a NBC TSP 15 e documentos oficiais e técnicos, como os Balanços Patrimoniais da MB e do Ministério da Defesa (MD), com suas respectivas Notas Explicativas (NE), e o Relatório da avaliação atuarial das pensões dos militares das Forças Armadas, referentes aos anos de 2017 a 2019, bem como o Balanço Geral da União (BGU) dos anos de 2017 e 2018.

As entrevistas foram realizadas com profissionais da Marinha que atuam nas áreas contábil, normativa e atuarial da DFM, sendo dois profissionais da área contábil (E1 e E2), um da área normativa interna (E3) e dois da área atuarial (E4 e E5), os quais

são os responsáveis diretos pela implementação da NBC TSP 15 na MB. Assim, não se vislumbrou a necessidade de entrevistar outros profissionais da DFM. As entrevistas ocorreram nas instalações da DFM durante o mês de novembro de 2019 com duração média de 27 minutos.

O roteiro das entrevistas foi segregado em cinco blocos: perfil dos entrevistados (questões não numeradas); aspectos organizacionais, normativos e contábeis (questões 1 a 4); aspectos organizacionais e atuariais (questões 5 e 6); capacitação técnica (questões 7 e 8); e, palavras finais (percepção geral) sobre os procedimentos para a contabilização e divulgação do passivo de benefício pós-emprego na MB, à luz da NBC TSP 15 (questão 9).

No tocante ao perfil dos entrevistados, destacam-se: quatro (80%) são Oficiais Superiores; dois (40%) são do sexo masculino e três (60%) do sexo feminino; grande parte (80%) exerce funções gerenciais; três (60%) trabalham na DFM pelo período entre 1 e 5 anos; há predominância (60%) de profissionais com formação acadêmica em Ciências Contábeis, sendo que os demais profissionais (40%) possuem especializações na área atuarial.

Silva, Silva e Savoia (2014) apontam que os estudos técnicos sobre a temática desta pesquisa devem ser aprofundados por contadores e atuários, conjuntamente. Nesse sentido, considerando o perfil dos entrevistados e suas respectivas áreas de atuação, identifica-se que o tema abordado pode ser considerado multidisciplinar (Ciências Contábeis e Ciências Atuariais).

A pesquisa restringiu-se a analisar os benefícios pós-emprego relacionados aos militares que já se encontram na condição de veteranos e aos pensionistas de militares, ou seja, aqueles que já possuem direito adquirido de benefícios que são similares, conceitualmente, aos de

aposentadoria e pensão. De acordo com a terminologia dos atuários, foram analisados os benefícios concedidos de uma massa fechada.

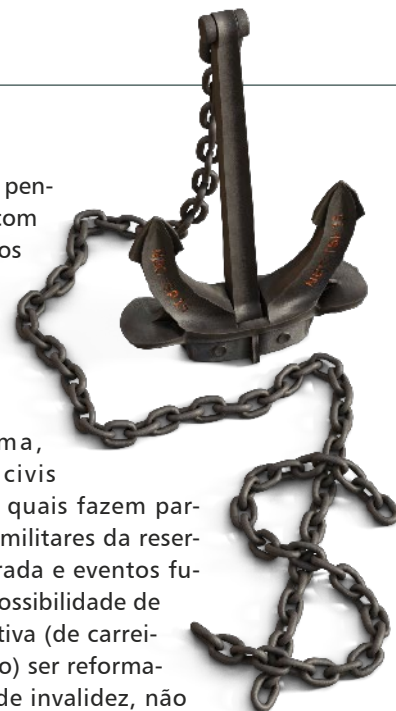
Dessa forma, os servidores civis da Marinha (os quais fazem parte do RPPS), os militares da reserva não remunerada e eventos futuros, como a possibilidade de um militar da ativa (de carreira ou temporário) ser reformado por motivo de invalidez, não foram considerados nesta pesquisa. Além disso, por se tratar de um caso único, os resultados encontrados limitam-se à MB, não sendo possível generalizar os achados desta pesquisa para outras entidades do setor público.

4. Análise e Discussão dos Resultados

4.1 Avaliação da contabilização e divulgação do passivo de benefícios pós-emprego na MB

4.1.1 Passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos

Ao analisar as demonstrações contábeis da Marinha, no período de 2017 a 2019, percebe-se que não há registros de valores relacionados ao passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos (inativos e reformados) no Balanço Patrimonial. Entretanto, ao averiguar as demonstrações contábeis e as NEs consolidadas do MD, constata-se, a partir do exercício de 2017, a evidência de uma projeção orçamentária das despesas futuras com militares veteranos por meio de NE elaborada pelo MD.



Considerando o regime jurídico dos militares das Forças Armadas previsto na Constituição Federal e que as despesas com militares veteranos constam no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), elaborado pela STN, como “Encargos Financeiros da União”, o MD entende que as despesas com esses militares não se constituem em benefícios previdenciários.

Para efetuar a projeção das despesas futuras com militares veteranos, o MD considerou os seguintes fatores: horizonte temporal - 20 anos (estabelecido pelo Grupo de Trabalho Interministerial (GTI) criado em 2017); Base de cálculo - valor total pago no exercício de 2017 referente à ação orçamentária “214H - Inativos Militares das Forças Armadas” extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), tendo sido aplicados, a partir do ano de 2018, os índices de reajuste salarial previstos para os anos de 2018 e 2019.

Após análise do BGU, referente ao exercício de 2017, o TCU recomendou que essa metodologia fosse aperfeiçoada, especialmente no que se refere ao horizonte temporal e à correção monetária dos valores ao longo dos anos.

Com a constituição de um novo GTI, o MD emitiu, em 2019, uma NE referente ao exercício de 2018, contemplando as projeções com novo horizonte temporal de 27 anos, o qual corresponde “ao tempo médio em que o militar veterano permanece nessa condição, ou seja, tempo médio de duração do pagamento das despesas” (MD, 2019a, p. 36). Em relação à correção monetária, o MD passou a aplicar o índice de projeção remuneratória (MD, 2019a).

Nesse sentido, apesar de a recomendação do TCU ter sido atendida, observa-se que a auditoria financeira daquele Tribunal, referente ao exercício de 2018, constatou que

a inexistência do registro contábil dos encargos financeiros da União com militares veteranos tem ocasionado uma subavaliação no passivo do BGU (TCU, 2019a). Além disso, o TCU afirma que, mesmo que as despesas com militares veteranos não se constituam em benefícios previdenciários, “[...] não há dúvida de que se trata de benefício pós-emprego, que tem como responsável direto pelo pagamento a própria União e, como tal, deve ser provisionado contabilmente [...]” (TCU, 2019b, p. 316).

Apesar de o Ministério da Economia (ME) ratificar o entendimento firmado pelo TCU, pois está alinhado à NBC TSP 15 (ME, 2019), por outro lado, ele afirma que

[...], na verdade, ainda existem dúvidas, pois as Forças Armadas entendem que os militares inativos podem ser considerados uma mão de obra de ativos em regime de sobreaviso. Corrobora esse argumento o fato de a expressão “emprego” não ser adequada para a relação existente entre o militar e o Estado, o que gera, por consequência lógica, a inaplicabilidade do termo derivado “pós-emprego” [...] (ME, 2019, p. 6 e 7).

Por esse motivo, o ME aponta que, embora o processo de convergência da NBC TSP 15 tenha sido concluído recentemente, ainda é inviável apresentar uma solução para um assunto complexo e multidisciplinar, pois depende de estudos aprofundados, de consenso entre os órgãos envolvidos e do desenvolvimento computacional de um algoritmo (CARDOSO, 2020).

Dessa forma, o ME recomenda que a metodologia adotada em 2018 seja mantida para o exercício de 2019 e que seja instituído um novo Grupo de Trabalho multidisciplinar com o intuito de desenvolver uma nova metodologia de cálculo “que considere as características das obrigações de longo prazo com os militares vetera-

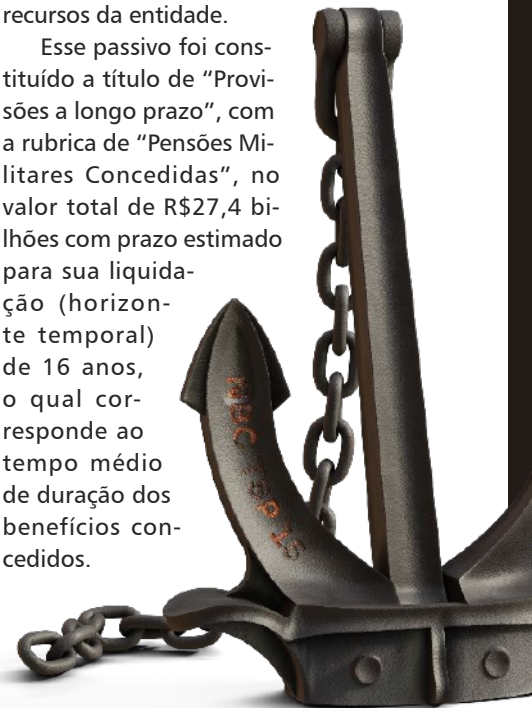
nos (inativos e reformados), à luz da NBC TSP 15, a serem evidenciadas no âmbito das Forças Armadas e, conseqüentemente, no Balanço Geral da União” (CARDOSO, 2020, p. 95).

Assim, observa-se que, no período analisado, o passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos não se encontra contabilizado e evidenciado no Balanço Patrimonial da MB, em desacordo com o recomendado pela NBC TSP 15.

4.1.2 Passivo de benefícios pós-emprego atinente às pensões militares

Analisando as demonstrações contábeis da Marinha, observa-se que, no exercício de 2017, houve, pela primeira vez, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação, no Passivo Não Circulante do Balanço Patrimonial, do valor presente atinente às obrigações presentes (benefícios a serem pagos aos dependentes) que decorrem de eventos passados (pensões já concedidas aos dependentes em virtude do falecimento do militar) com prazo e/ou valor incerto, as quais para serem extintas exigirão a saída de recursos da entidade.

Esse passivo foi constituído a título de “Provisões a longo prazo”, com a rubrica de “Pensões Militares Concedidas”, no valor total de R\$27,4 bilhões com prazo estimado para sua liquidação (horizonte temporal) de 16 anos, o qual corresponde ao tempo médio de duração dos benefícios concedidos.



De acordo com as NEs do BGU, as premissas atuariais adotadas para o cálculo dessa provisão foram: a) Política de geração de benefício (contribuintes e a base salarial conforme posto/graduação, a forma de custeio do benefício e o regime financeiro, conforme artigos 1º, 3º e 32 da Lei n.º 3.765/1960 – Pensões Militares); b) Conjuntura econômica do país (a taxa de desconto utilizada equivale à remuneração do título do Tesouro Nacional NTN-B Principal 2035, conforme dados constantes no site da STN em 31 de dezembro do ano das demonstrações contábeis e horizonte temporal de 16 anos (que corresponde ao tempo médio de duração do benefício para o grupo fechado); c) Inflação (não foi considerada, pois as contribuições dos pensionistas e os benefícios não são indexados à inflação); e, d) Aspectos biométricos (tábua de mortalidade GKM-70, desagradada em 61%) (STN, 2018b; MD, 2018).

A metodologia de cálculo adotada para o cálculo da provisão com pensões militares concedidas também consta nas NEs do BGU, a qual engloba: a) Forma de financiamento – por meio do orçamento anual, sendo as receitas do exercício integralmente utilizadas para o pagamento dos benefícios referentes ao mesmo exercício. Por não existir acumulação de recursos, entende-se que essa prática se assemelha a um regime de financiamento de repartição simples; b) Equilíbrio financeiro e atuarial – conforme item 60 do Acórdão n.º 1.295/2017-TCU-Plenário, não há exigência de equilíbrio financeiro e atuarial para as despesas relativas aos militares inativos e pensionistas; e c) a fórmula para o cálculo – correspondente à diferença entre os valores dos benefícios e das contribuições de cada ano, trazidos a valor presente (STN, 2018b; MD, 2018).

Embora conste na metodologia de cálculo que foi utilizado o regime financeiro (ou de financiamento) de repartição simples, não está claro qual foi o método de custeio atuarial aplicado. Tendo em vista que existe mais de um tipo de método de custeio atuarial para cada tipo de regime financeiro, percebe-se que essa informação deveria ter sido incluída na metodologia de cálculo e, conseqüentemente, nas NEs. Todavia, por ocasião da realização das entrevistas semiestruturadas com os profissionais do setor atuarial da DFM foi possível identificar que foi utilizado o método agregado.

Segundo os profissionais da área atuarial da DFM, caso tivesse sido utilizado o método atuarial recomendado pela NBC TSP 15 (método PUC), o montante estimado dessas obrigações poderia ter sido menor, pois o método agregado superavalia os cálculos das provisões a longo prazo (CARDOSO, 2020).

Ao examinar o BGU, referente ao exercício de 2018^{vi}, os Balanços Patrimoniais do MD (montante consolidado) e da MB (montante individualizado), referentes ao exercício de 2019, observa-se que as provisões a longo prazo atinentes às pensões militares concedidas permanecem sendo contabilizadas e divulgadas no Passivo Não Circulante, mantendo as premissas atuariais e a metodologia de cálculo utilizadas no exercício de 2017.

A Tabela 1 apresenta os valores das provisões a longo prazo com pensões militares concedidas referentes aos exercícios de 2017 a

2019, no MD e na MB, evidenciando a representatividade do valor registrado na Marinha em relação ao montante consolidado naquele Ministério.

Verifica-se, na Tabela 1, que o montante das provisões atinentes às pensões militares concedidas pela Marinha tem crescido ano a ano, o que impacta, direta e negativamente, o Patrimônio Líquido da entidade.

De acordo com Cardoso (2020), o cálculo dessas provisões, inclusive para as demais Forças Armadas (Exército e Aeronáutica), foi efetuado pelo Centro de Análises de Sistemas Navais da Marinha (Casnav).

Cabe destacar que, apesar de a contabilização e a divulgação do passivo atinente às pensões militares terem sido iniciadas no exercício de 2017, as Forças Armadas começaram a elaborar o relatório da avaliação atuarial do Sistema de Pensões Militares das Forças Armadas (SPMFA) para inclusão no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) referente ao exercício de 2016, em cumprimento às recomendações do TCU e ao previsto no inciso IV do § 2º do Art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, tornando-se, assim, uma forma incipiente de evidenciação contábil desse passivo pela MB (CARDOSO, 2020).

Diante dessa análise, constata-se que o passivo de benefícios pós-emprego atinente aos pensionistas militares tem sido evidenciado no Balanço Patrimonial da MB, desde o exercício de 2017, em desacordo com o método atuarial recomendado pela norma.

Tabela 1 – Provisões a longo prazo
(Pensões Militares Concedidas) contabilizadas

Documentos Analisados	Ministério da Defesa	Marinha do Brasil
Balanço Geral da União 2017	R\$ 118,7 bilhões	R\$ 27,4 bilhões
Balanço Geral da União 2018	R\$ 125,7 bilhões	R\$ 30,4 bilhões
Balanço Patrimonial 2019 (consolidado)	R\$ 139,9 bilhões	R\$ 32,6 bilhões

Fonte: Cardoso (2020).

“O presente estudo teve como objetivo analisar os efeitos e os desafios do passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos (inativos e reformados) e pensionistas da Marinha do Brasil, à luz da NBC TSP 15 (Benefícios a empregados).”

4.2 Percepção dos profissionais da DFM sobre o passivo de benefícios pós-emprego

4.2.1 Aspectos organizacionais, normativos e contábeis

Ao identificar como os entrevistados tomam conhecimento sobre as NBC TSPs que foram convergidas pelo CFC, observa-se que 28,6% tomam conhecimento por meio de “Congressos, Seminários e/ou Eventos”. Além disso, verifica-se que 28,6% também tomam conhecimento por meio de “Mídias institucionais do CFC/CRCs” e que outros 28,6% tomam conhecimento por meio de “Documentos/informações enviados ou publicados por outros órgãos ou setores da MB”. Destaca-se que, embora tenham sido entrevistados cinco profissionais, foram obtidas sete respostas, pois um dos entrevistados indica que toma conhecimento sobre a publicação das NBC TSPs por três formas diferentes.

Ao identificar os setores da MB responsáveis pelo processo de implementação da NBC TSP 15 e suas respectivas atribuições, é possível afirmar que o Departamento de Contabilidade da DFM é o responsável pelo reconhecimento, que o Departamento de Estudos Remu-

neratórios da DFM (considerado o setor atuarial da DFM) é o responsável pela mensuração e que a evidenciação seria atribuição da Pagadoria de Pessoal da Marinha – Papem (Organização Militar responsável pelo pagamento de pessoal da Marinha), pois há um consenso entre as percepções de um dos entrevistados da área contábil (E1) e de ambos os profissionais da área atuarial (E4 e E5).

Ao verificar se há normatização interna sobre o passivo de benefícios pós-emprego na Marinha e as providências que já foram adotadas pela entidade para o seu registro, assegura-se que não há normatização interna sobre o assunto. Em relação às providências já adotadas pela MB, os profissionais da contabilidade (E1 e E2) ressaltam a criação de um grupo de estudos interforças, em 2017, para pesquisar e discutir o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo, em parceria com a STN e o TCU, sendo que o entrevistado E2 acrescenta que o registro do passivo com pensões militares, a partir do exercício de 2017, também pode ser considerada uma providência parcial adotada pela MB. Já os profissionais da área atuarial (E4 e E5) afirmam que, em relação ao reconhecimento e à evidencia-

ção, não há muito o que ponderar, mas destacam que há problemas difíceis de serem solucionados no tocante à mensuração.

Ao identificar a existência de documentos ou orientações técnicas expedidas pela STN que possam auxiliar a Setorial Contábil na contabilização e divulgação do passivo de benefícios pós-emprego, constata-se que não há documentos ou orientações com essa finalidade. Cabe destacar que a MB supre essa ausência por meio do grupo de estudos interforças e que já dispõe de um atuário habilitado e de um sistema próprio (desenvolvido pelo Casnav, que passou a ser gerenciado e programado pela DFM, a partir de 2018) para efetuar a mensuração.

Dessa forma, ao analisar esses aspectos, observa-se que os profissionais responsáveis pela implementação da NBC TSP 15 na MB procuram se manter informados sobre a publicação das NBC TSPs convergidas pelo CFC e que esse assunto (benefícios a empregados) envolve não apenas setores da DFM, mas uma outra OM (Papem) também. Contudo, sabe-se que o tema ainda não está normatizado no âmbito interno e que não há documentos e orientações técnicas complementares expedidos pela STN.

4.2.2 Aspectos organizacionais e atuariais

Ao compreender como a MB está estruturada para tratar os assuntos atuariais, constata-se que esses assuntos são tratados pelo Departamento de Estudos Remuneratórios da DFM, o qual interage com outros setores da MB, quando necessário. O entrevistado E5 ressalta que a Marinha é considerada uma referência no âmbito do Ministério da Defesa, razão pela qual realiza os cálculos atuariais para as demais Forças também.

Ao identificar os setores envolvidos na elaboração do relatório de avaliação atuarial do SPMFA, assegura-se que não há nenhum tipo de participação dos setores contábil e normativo na elaboração desse documento, pois compete apenas ao Departamento de Estudos Remuneratórios da DFM. Os profissionais da área atuarial (E4 e E5) afirmam que os cálculos são efetuados pelo método de custeio atuarial agregado, bem como que a Marinha está realizando estudos para passar a utilizar o método recomendado pela NBC TSP 15 (método PUC), tanto nos cálculos para o PLDO quanto para a mensuração do passivo nas demonstrações contábeis. Além disso, o E4 comenta que esses cálculos consideram a população com “[...] massa fechada, conforme já está previsto na NBC [...]” e tábuas de mortalidade passíveis de serem aplicadas à essa população.

Diante da análise desses aspectos, o estudo revela que os assuntos atuariais da

MB são tratados pelo Departamento de Estudos Remuneratórios da DFM e que esse setor tem efetuado estudos para adequar os cálculos ao método atuarial recomendado pela NBC TSP 15. Essa mesma necessidade de adequação foi identificada no estudo de Silva, Silva e Savoia (2014), mas para o caso específico do RPPS dos servidores civis da União. Nesse contexto, constata-se que a Marinha necessita ajustar o método de custeio atuarial utilizado para estimar o passivo de benefícios pós-emprego.

4.2.3 Aspectos relacionados à capacitação técnica dos entrevistados

Ao investigar o conhecimento técnico dos entrevistados sobre o conteúdo da NBC TSP 15 e a quantidade de participações dos entrevistados em cursos e/ou eventos de capacitação técnica na sua área de atuação, verifica-se que apenas um profissional da área atuarial (E4) leu a Norma na íntegra, o qual classifica o seu conhecimento como mediano.

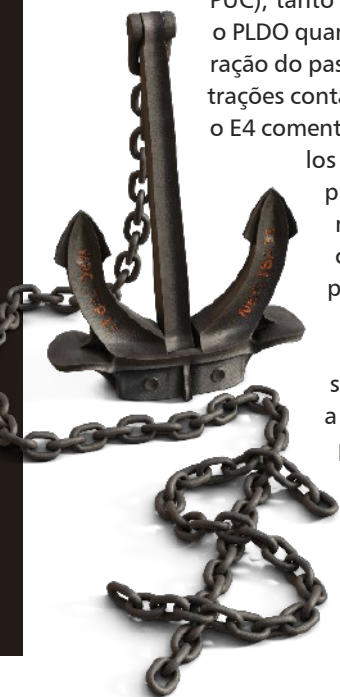
Além disso, o entrevistado E4 aponta que existem divergências metodológicas significativas entre o que a norma preconiza e as características do Sistema de Proteção Social das Forças Armadas (SPSMFA), como, por exemplo, a NBC TSP 15 recomenda o método atuarial PUC, o qual é utilizado em fundos capitalizados, mas o regime jurídico dos militares das Forças Armadas se assemelha ao regime de repartição simples. O outro profissional da área atuarial (E5) enfatiza que em relação ao conhecimento sobre a ciência atuarial, a Marinha dispõe do “[...] estado da arte”, ao possuir conhecimento técnico (profissionais qualificados e experientes) para debater esse assunto e um sistema próprio para efetuar os cálculos atuariais.

No que tange aos cursos e/ou eventos de capacitação técnica, 60% dos entrevistados afirmam que participaram de 4 a 6 cursos e/ou eventos de capacitação nos últimos três anos, sendo que os profissionais da área contábil participam de eventos promovidos pela STN e os da área atuarial de eventos voltados para Fundos de Previdência Complementar Fechados.

Assim, observa-se que grande parte dos profissionais ainda não conhece a NBC TSP 15 na íntegra, mas possui um bom nível de participação em cursos/eventos na sua área de atuação. Além disso, os profissionais da área atuarial destacam que há divergências entre o preconizado pela NBC TSP 15 e as especificidades dos militares das Forças Armadas. Um dos principais dissensos apontados pelos profissionais da MB corrobora o trabalho de Silva (2017), o qual assegura que o método PUC não deve ser utilizado em regimes de repartição simples.

4.2.4 Aspectos gerais sobre o passivo de benefícios pós-emprego

Ao identificar as percepções gerais dos profissionais sobre os procedimentos que avaliam como necessários no âmbito da MB para que o passivo de benefícios pós-emprego seja reconhecido, mensurado e evidenciado adequadamente, é possível afirmar que não há dúvidas quanto à necessidade de reconhecer e evidenciar esses passivos (veteranos e pensionistas). Entretanto, observa-se que o maior desafio se encontra na mensuração desses passivos, a qual necessita de maiores estudos e debates mais aprofundados junto ao grupo de estudos interforças. O entrevistado E1 ressalta que esse grupo de estudos não dispõe de representantes do setor contábil da MB (mas há contadores de outras Forças).



4.2.5 Síntese da percepção dos profissionais entrevistados

O Quadro 2 apresenta uma síntese dos resultados encontrados em relação à percepção dos profissionais entrevistados sobre o passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos (inativos e reformados) e pensionistas na MB.

5. Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo analisar os efeitos e os desafios do passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos (inativos e reformados) e pensionistas da Marinha do Brasil, à luz da NBC TSP 15 (Benefícios a empregados).

A revisão de literatura permitiu identificar a escassez de literatura sobre esse tema no setor público. Assim, a pesquisa realizou um estudo de caso na Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), pois é a Organização Militar (OM) responsável pela Gestão Contábil de toda a MB, sendo integrante do Sistema de Contabilidade Federal.

A análise dos dados foi realizada em duas partes. A primeira aborda a avaliação do passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos e pensionistas da MB. A segunda investiga a percepção dos profissionais que atuam nas áreas contábil, normativa e atuarial da DFM quanto aos procedimentos para a contabilização e a divulgação desses passivos, à luz da NBC TSP 15.

Ao avaliar os resultados obtidos, o estudo aponta que o passivo de benefícios pós-emprego na Marinha do Brasil ainda não está em conformidade com a NBC TSP 15, haja vista que a provisão atinente aos militares veteranos não se encontra evidenciada no Balanço Patrimonial da MB e que a provisão atinente aos pensionistas tem sido evidenciada no Ba-

Quadro 2 – Síntese da percepção dos profissionais entrevistados

Aspectos analisados	Percepção dos Profissionais
Organizacionais, Normativos e Contábeis	<ul style="list-style-type: none"> O reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial competem aos seguintes setores, respectivamente: Departamento de Contabilidade da DFM, Departamento de Estudos Remuneratórios da DFM e Papem. Não há normatização interna sobre a necessidade de contabilizar e divulgar o passivo de benefícios pós-emprego na MB. Entretanto, as seguintes providências já foram adotadas: criação de grupo de estudos interforças para estudar e debater esse assunto; e, o registro do passivo com pensões militares, a partir de 2017, no Balanço Patrimonial da entidade. Não há documentos ou orientações técnicas complementares emitidos pela STN. Essa lacuna é preenchida por meio do grupo de estudos interforças.
Organizacionais e Atuariais	<ul style="list-style-type: none"> Os assuntos atuariais são tratados pelo Departamento de Estudos Remuneratórios da DFM. O Relatório da Avaliação Atuarial do SPMFA (constante na PLDO) é elaborado pelo setor atuarial da MB, sem participação das áreas contábil e normativa, e utiliza o método atuarial agregado (como no registro do passivo). Mas, a MB está realizando estudos para passar a utilizar o método recomendado pela NBC TSP 15 (PUC) para ambos os casos.
Capacitação/ Conhecimento Técnico	<ul style="list-style-type: none"> Embora apenas um dos profissionais entrevistados (E4) conheça o conteúdo da NBC TSP 15, todos os profissionais apresentam bom nível de capacitação técnica e de participação em eventos relacionados à sua área de atuação.
Gerais	<ul style="list-style-type: none"> Não há dúvidas quanto a necessidade de reconhecer e evidenciar o passivo de benefícios pós-emprego dos militares veteranos e pensionistas da MB. Porém, o maior desafio se encontra na mensuração adequada desses passivos.

Fonte: elaborado pelos autores.

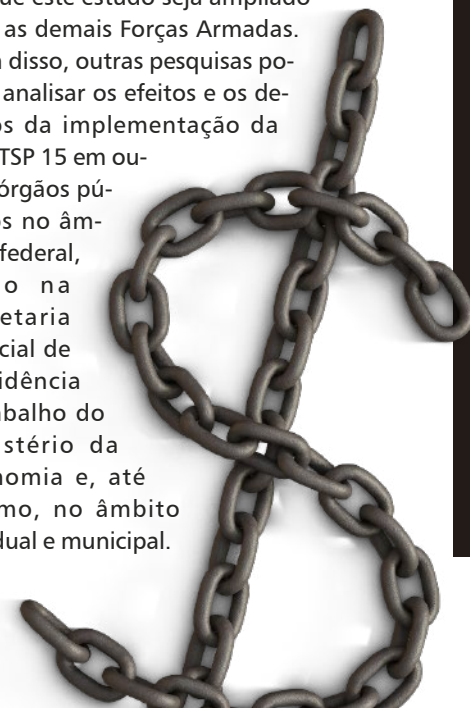
lanço Patrimonial, desde o exercício de 2017, pelo método de avaliação atuarial agregado, em desacordo com o método atuarial recomendado pela norma (método PUC).

No que tange ao reconhecimento, mensuração e evidenciação do passivo de benefícios pós-emprego na MB, os resultados revelam que a maioria dos entrevistados alega que não há dúvidas quanto à necessidade de reconhecimento e evidenciação, as quais são atribuições inerentes ao Departamento de Contabilidade da DFM e à Papem, respectivamente, e que, tomando por base as entrevistas realizadas, o maior desafio consiste na mensuração adequada do passivo, pois, na percepção da maioria dos entrevistados, são necessários estudos e debates mais aprofundados sobre aspectos contábeis e atuariais relacionados às especificidades dos militares das Forças Armadas, sendo que, no âmbito da Marinha, essa tarefa é atribuição do Departamento de Estudos Remuneratórios da DFM.

Diante disso, constata-se que a Marinha necessita evidenciar o

passivo de benefícios pós-emprego atinente aos militares veteranos em suas demonstrações contábeis (não apenas nas NE), à luz da NBC TSP 15, e adequar o método de custeio atuarial utilizado (agregado) na mensuração do passivo de benefícios pós-emprego atinente aos pensionistas ao método atuarial recomendado pela Norma (crédito unitário projetado).

Para pesquisas futuras, sugere-se que este estudo seja ampliado para as demais Forças Armadas. Além disso, outras pesquisas podem analisar os efeitos e os desafios da implementação da NBC TSP 15 em outros órgãos públicos no âmbito federal, como na Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia e, até mesmo, no âmbito estadual e municipal.



Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Contabilidade Intermediária em IFRS e CPC*. 2. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2018.

ANDRADE, Maria E. M. C.; SUZART, Janilson A. da S. Passivo Atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social: Um Estudo Exploratório nos Governos Subnacionais. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 13., 2013. *Anais...* São Paulo, 2013. p. 1-14.

BOTELHO, Brenno C.; LIMA, Diana V. de. Experiências Internacionais e Desafios dos Governos dos Países na transição da Contabilidade Pública para o Regime de Competência, *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, João Pessoa, v. 3, n. 3, p. 68-83, 2015.

CARDOSO, Isabelle Leal da Silva. *Efeitos do Passivo de Benefícios Pós-emprego à luz da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP 15) Benefícios a empregados: um estudo na Marinha do Brasil*. 2020. 136 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 15, de 18 de outubro de 2018a. Aprova a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018b. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF.

CRUVINEL, Daniel P.; LIMA, Diana V. de. Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade, *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 5, n. 3, p. 69-85, 2011.

DINIZ, Josediton A.; SILVA, Suzany F. S. da; SANTOS, Leandro da C.; MARTINS, Vinícius G. Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCO, *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 9, n. 3, p. 275-294, 2015.

FEIJÓ, Paulo H.; BUGARIM, Maria C. C. Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, DF, n. 173, p. 79-89, 2008.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MALHOTRA, Naresh K. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MANO, Cristina Cantanhede Amarante; FERREIRA, Paulo Pereira. *Aspectos Atuariais e Contábeis das Provisões Técnicas*. Rio de Janeiro: FUNENSEG, 2009.

MAPURUNGA, Patrícia V. R.; MENESES, Anelise F. de; PETER, Maria da G. A. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros, *Revista Controle*, Fortaleza, v. 9, n. 1, p. 87-107, 2011.

MINISTÉRIO DA DEFESA (MD). Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas Consolidadas do Ministério da Defesa – Exercício 2018. Brasília, 2019a. Disponível em: https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/arquivos-1/dcasp_2018_20101_publicar.pdf/view. Acesso em: 31 maio 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA (ME). Nota Técnica SEI n.º 11309/2019/ME. Apresenta considerações e propõe ações em atenção ao Ofício n.º 349/2019/CGGOV/DIGOV/SE/CC/PR. Brasília, 2019.

NASCIMENTO, Leonardo S. do. Public Sector Accounting and the Move to Accrual Accounting – The Brazilian Experience. In: CONGRESSO MUNDIAL DE CONTADORES, 2014. Roma, 2014.

REIS, Carlos Eduardo dos; LIMA, Diana Vaz de; WILBERT, Marcelo Driemeyer. Impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no Balanço Geral da União. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, UFSC, Florianópolis, v. 14, n. 31, p. 108-126, jan./abr. 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Balanço Geral da União (BGU) 2017. Brasília, 2018b. Disponível em: https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1551:020315-conformidade-contabil&catid=749&Itemid=700&highlight=WylwMjAzMTUiXQ==. Acesso em: 31 maio 2021.

SILVA, Anderson Soares. *Mensuração das Obrigações Previdenciárias nas Contas da União: Uma Análise Atuarial das Pensões Militares das Forças Armadas*. 2017. 173f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

SILVA, Anderson Soares; SILVA, Anderson Chaves. Passivo Atuarial e seu impacto no Balanço Patrimonial da União. *Revista do Tribunal de Contas da União (TCU)*, TCU, Brasília, DF, v. 50, p. 71-83, jan./abr. 2018.

SILVA, Anderson Soares; SILVA, Fabiana Lopes da; SAVOIA, José Roberto Ferreira. Passivo Atuarial da União à luz da IPSAS 25. *Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Método Quantitativos da FEA (REDECA)*. São Paulo, v. 1, n. 2, p. 1-23, jul./dez. 2014.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, Antonio Lober Ferreira de; SETTE, Cicely Borgerth Rodrigues; GONDAR, Jonio Motta; COSTA, Lenise Saraiva Vasconcelos; SOUZA, Marco Aurélio Gonçalves de. *Dicionário de seguros: vocabulário conceituado de seguros*. 3. ed. Rio de Janeiro: FUNENSEG, 2011.

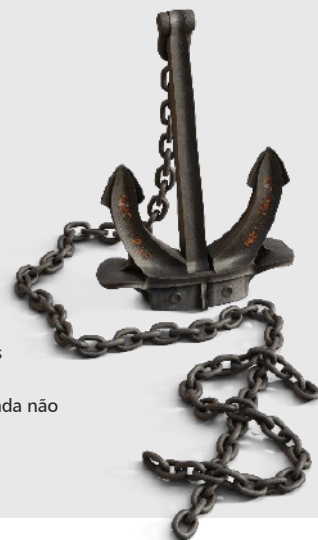
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Auditoria do Balanço Geral da União – Exercício 2018. Brasília, 2019a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E6B484397016C057EC0707BFA>. Acesso em: 31 maio 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, Exercício de 2018. Brasília, 2019b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F6B4849B5016BFB1CC40562E2>. Acesso em: 31 maio 2021.

WINKLEVOSS, Howard E. *Pension Mathematics with Numerical Illustrations*. 2. ed. Filadélfia: Pension Research Council of the Wharton School of the University of Pennsylvania, 1993.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

- i. Regime constitucional dos militares formado por um conjunto integrado de instrumentos legais sobre pagamento de pessoal, saúde e assistência integrada ao pessoal, que visam assegurar o amparo e a dignidade aos militares das Forças Armadas e seus dependentes, haja vista as peculiaridades da profissão militar.
- ii. Por ocasião do levantamento de dados e análise desta pesquisa, o BGU 2019 ainda não havia sido publicado.





NBC
TSP
14



A implantação da NBC TSP 14 em um município de pequeno porte: o caso de Luzerna (SC)

Gradualmente são implementadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) normas internacionais convergidas a partir das Ipsas. Nesse contexto, a pesquisa visa demonstrar os efeitos e situações enfrentadas por um município de pequeno porte na utilização da NBC TSP 14 – Custo de empréstimos, convergida da Ipsas 5 – Borrowingcosts, verificando-se quais foram as dificuldades enfrentadas, soluções implementadas e resultados alcançados, por meio de pesquisa bibliográfica e documental. Identificou-se uma incapacidade de registro automatizado por meio do software, falhas na metodologia de apuração de resultados fiscais, alterações no resultado patrimonial, entre outros, contribuindo, desse modo, a pesquisa para a compreensão de uso real da norma em um município de pequeno porte.

Dreone Mendes

Mestrando em Desenvolvimento e Sociedade pela UNIARP, graduado em Ciências Contábeis (2012), e especialista em Controladoria (2015), em Gestão Pública Municipal (2018) e em Direito Tributário (2020). É Contador Geral do Município de Luzerna/SC; Coordenador da comissão de CASP do CRC/SC; e multiplicador da Secretaria do Tesouro Nacional
Email: dreone@gmail.com

Mariana de Azevedo Ramos

Mestranda em Desenvolvimento e Sociedade pela UNIARP, graduada em Direito pela Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC (2010). Especialista em Direito Trabalhista; Direito Previdenciário (2012) e Direito Tributário (2020) pela Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC. Advogada (OAB/SC 42.414)
Email: mahzvdrms@gmail.com

Adelcio Machado dos Santos

Doutor em Engenharia e Gestão do Conhecimento (UFSC). Pós-Doutor em Gestão do Conhecimento(UFSC). Mestre em Relações Internacionais
Email: adelciomachado@gmail.com

1. Considerações iniciais

A partir de 2008, há no Brasil uma mudança de paradigma na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp), em que o país passou a adotar padrões contábeis baseados no regime de competência utilizados por diferentes países e, conforme conceituam Diniz, Silva, Santos e Martins (2015), a adoção desse padrão tem objetivo melhorar as informações, permitindo a comparabilidade e a instrumentalização do controle social dos recursos públicos; provoca também profundas mudanças na gestão, quer no modo de gerir o patrimônio público, quer na forma de reconhecimento, na mensuração e na evidenciação de itens patrimoniais.

No entanto, o processo de convergência não passa sem percalços, com novas normas internacionais substituindo a normativa anteriormente vigente, ou, em alguns casos, preenchendo lacunas inexistentes, cenário onde Sasso e Varela (2020) citam dois grandes desafios a serem superados: o primeiro o que considerar nas demonstrações contábeis, serem aderentes à realidade das entidades e gerarem informações úteis; e um segundo desafio temos fatores diversos como políticos e sociológicos. Além destas dificuldades Diniz et. al (2015) relembram que o início para sua adoção já foi prorrogado várias vezes por diversos motivos, dos quais os autores destacam algumas razões do atraso à aderência à legislação, aspectos culturais dos profissionais envolvidos, envolvimento das instituições que regulam e controlam aspectos da contabilidade pública, tal como Tribunais de Contas, e ainda dificuldades de implementação nos softwares de contabilidade pública.

Neste cenário e tendo o propósito de investigar a aplicação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público 14 – NBC TSP 14 – Custo de empréstimos a qual

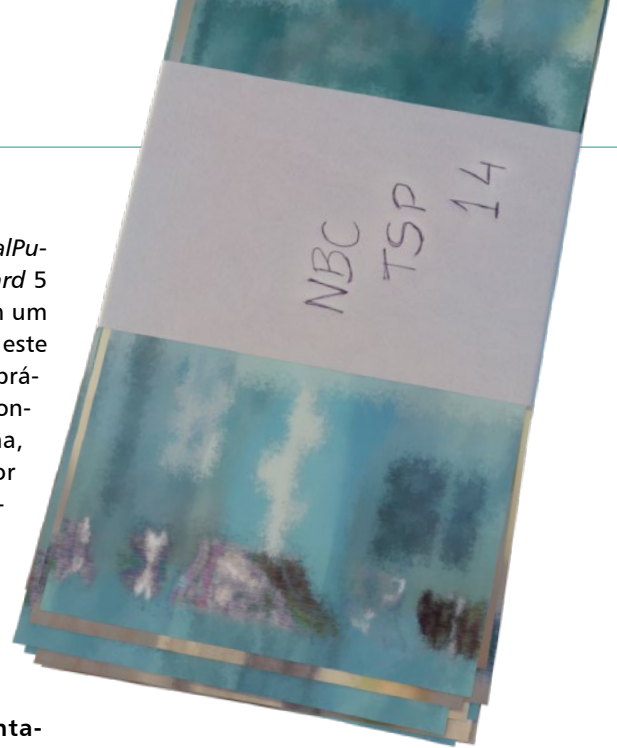
foi convergida da *International Public Sector Accounting Standard 5 – Ipsas 5 – Borrowing costs* em um município de pequeno porte, este estudo demonstra os efeitos práticos da aplicação da norma contábil no município de Luzerna, Estado de Santa Catarina, por meio de observação dos efeitos envolvidos.

O artigo objetiva responder às seguintes questões: **Quais os efeitos da utilização da NBC TSP 14 – Custos de empréstimos? Quais os problemas enfrentados pelo Município na sua implementação em um ativo qualificável? Quais as soluções que foram empenhadas para resolução destes problemas?**

A relevância da pesquisa advém de que, na maioria dos casos em que era possível a avaliação alternativa, entre a norma contábil nacional e a internacional, era praticada a norma local (KVAAL e NOBES (2010, apud FREIRE, et al. 2012). Nesta seara, objetiva ainda contribuir para demonstrar a utilização da norma em um ambiente real, visando conhecer os efeitos positivos e negativos da utilização em campo.

2. Fundamentação teórica

O Conselho Federal de Contabilidade (2016) descreve na Estrutura Conceitual que o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Dessa forma, os resultados apurados, sejam da situação patrimonial, de desempenho ou dos fluxos de caixa, devem ser observadas à luz desse objetivo e, diante de tais circunstâncias, apresentamos a seguir os principais aspectos envolvidos no presente estudo.



A norma aqui discutida “Custos de empréstimos” na contabilidade aplicada ao setor público possui uma “equivalente” na contabilidade privada (CPC 20/ IAS 23), a qual, quando estudada por Tavares (2018), conceituou custo de empréstimos, como os juros e outros custos que a entidade auferir ao contratar empréstimos de recursos. Já a definição de ativo qualificável é de um bem que, necessariamente, leva um período substancial para ser concluído e ficar pronto para seu uso.

2.1 Processo de convergência e a NBC TSP 14

As normas internacionais – Ipsas são emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – Ipsas B* e constituem em um dos padrões contábeis baseados no regime de competência utilizados por diferentes países, entre eles o Brasil, que passou a adotá-las a partir de 2008. Conforme explana Sasso e Varela (2020), em nosso território, foi adotada a estratégia de gradualismo na implementação, uma vez que a realidade dos entes federados é bastante diversa e o novo padrão gera demandas por investimentos, capacidade técnica e tecnológica, apoio da gestão e interação com outras áreas de governo.

“O Conselho Federal de Contabilidade (2016) descreve na Estrutura Conceitual que o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores.”

Neste processo a *Ipsas 5 – Borrowing costs*, publicada em maio de 2000, foi convergida para a NBC TSP 14 – Custo de empréstimos, em outubro de 2018, entrando em vigor em 1º de janeiro de 2019, merecendo destaque que o processo de convergência não se trata de apenas uma mera tradução, mas, sim, de um estudo aplicável à legislação e à realidade brasileira, já que como assevera Freire, Machado, Machado, Souza e Oliveira (2012) nem todo processo de convergência é infalível, em face da existência de peculiaridades entre os países participantes do processo.

2.2 Custo de empréstimos

De acordo com o Banco Central do Brasil (2020), empréstimo é um negócio celebrado entre um cliente e uma instituição financeira, na qual as partes celebram um contrato firmado em que o primeiro toma recurso emprestado do banco, sem uma destinação específica, e pode ser usado como preferir, o qual devolverá essa mesma quantia acrescida de juros e encargos, calculados dentro do prazo de pagamento.

Já os custos de empréstimos, segundo a NBC TSP 14, são os juros e outros custos que a entidade incorre

relacionados com o empréstimo de recursos, dos quais podem incluir:

6. Os custos de empréstimos podem incluir:
 - a) juros de empréstimos obtidos de curto e longo prazos e de saldo bancário negativo;
 - b) amortização de descontos ou prêmios relacionados com empréstimos obtidos;
 - c) amortização de custos adicionais relacionados com empréstimos obtidos;
 - d) encargos financeiros relativos a arrendamentos mercantis financeiros e contratos de concessão de serviços públicos; e
 - e) variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira, na extensão em que elas sejam consideradas como ajuste do custo dos juros.

Da leitura da norma, conclui-se que custos de empréstimos compreendem todos valores que a entidade irá pagar pelo uso de recursos do terceiro.

2.3 Ativo qualificável

A definição da norma contábil (CFC, 2018) para ativo qualificável é a de um ativo que, necessariamente,

leva um período substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos, sendo exemplos os edifícios, os ativos de infraestrutura, como rodovias, pontes, usinas de geração de energia elétrica e ainda os estoques que exijam um considerável período para alcançarem a condição de estarem prontos para uso ou venda.

A norma também esclarece que os investimentos e ativos que são produzidos repetidamente durante curto período não são ativos qualificáveis, bem como aqueles que já estão prontos para uso ou venda.

Desse modo, uma vez que os ativos qualificáveis terão os custos de empréstimos adicionados ao seu valor no ativo e, não, em despesas patrimoniais, isso impactará os demonstrativos, visto que, no ano de utilização da norma, teremos uma menor variação patrimonial diminutiva em comparação com aqueles que não utilizam, e por esse valor estar registrado no ativo – esse por consequência será maior.



3. Metodologia

A metodologia utilizada para a realização do presente artigo esteve baseada na pesquisa bibliográfica e na pesquisa documental, isto é, no estudo bibliográfico e na análise de dados em um município de pequeno porte quando da adoção dos preceitos instituídos da NBC TSP 14.

A pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida com base em material bibliográfico já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos (GIL, 2002).

Outra metodologia utilizada no presente artigo foi a pesquisa documental, que se vale de materiais que não receberam, ainda, um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa, que são os documentos conservados em arquivos de órgãos públicos e instituições privadas (Gil, 2002).

Neste norte, utilizaram-se a coleta de dados do Município de Luzerna (SC), nos exercícios de 2020 e 2021 (até abril), os dados coletados diretamente do sistema informatizado utilizado pelo Município,



do portal da transparência, do site municipal e do diário oficial dos municípios, além dos dados coletados diretamente com os contadores do Poder Executivo.

A abordagem ao problema de pesquisa foi qualitativa, pois envolve as percepções dos autores a respeito do processo contábil-patrimonial para o Ipsas 5 – *Borrowing costs*, convergida na NBC TSP 14 – Custo de empréstimos e não está fundamentada na aplicação de técnicas matemáticas ou estatísticas para a coleta e análise dos dados.

4. Identificação do município, do ativo qualificável e da operação de crédito

O Município de Luzerna, escolhido por informar em suas notas explicativas das demonstrações de 2020 o uso desta norma, encontra-se na região histórica do Contestado, distante 400 km da capital Florianópolis, sendo fundado em 1915, emancipado politicamente em 1995 e possuindo cinco mil e seiscentos habitantes (IBGE, 2010), tendo três contadores, dois deles no Poder Executivo e um no Poder Legislativo.

Luzerna é ainda membro da Associação de Municípios do Meio Oeste Catarinense (AMMOC), na qual Piccoli e Klann (2015) pesquisaram nos municípios integrantes, sobre a percepção dos contadores da região em relação à convergência das normas contábeis, e sobre o estudo por eles apresentados identificamos que os profissionais da região se dividem em relação ao domínio amplo das novas normas, mas que uma parcela significativa dos entrevistados já relatava discordância na capacidade de atendimento dos sistemas de contabilidade frente às novas normas.

4.1 Anel viário Walmor Silvestre Dresch

Em 2019, na Câmara de Vereadores, na discussão dos projetos de lei para a contratação de operação de crédito o então prefeito, Sr. Moisés Diersmann, incutiu que o anel viário é uma interligação entre as duas SCs, o qual retiraria o trânsito pesado da área central do município, além de dotar de infraestrutura a área industrial e o loteamento Serenata, promovendo a mobilidade, a acessibilidade e o desenvolvimento econômico do município. A operação de crédito está, inicialmente, foi aprovada pela Lei Municipal n.º 1636/2019, substituída posteriormente pela Lei n.º 1667/2019, a qual foi alterada pela Lei n.º 1679/2019, na qual se observa que os orçamentos anuais deverão possuir dotações necessárias às amortizações e aos pagamentos dos encargos anuais relativos ao contrato de financiamento.

Já o contrato de financiamento n.º 2623.0542571-86/2020, no valor de R\$5 milhões, ainda que preveja que a amortização se iniciará somente após doze meses da contratação, pactuou que os juros e taxas incidentes deverão ser pagos mensalmente a partir do mês seguinte a primeira liberação.

Por sua vez, a obra de pavimentação do anel viário teve a seleção do fornecedor pela concorrência pública n.º 001/2020 – PML, que é o instrumento adequado para seleção do fornecedor, o qual após a seleção formaliza um contrato administrativo, o qual, conforme cronograma anexo ao certame licitatório, previa que a obra teria um prazo de construção de dez meses.

Diante dos instrumentos de contrato de financiamento e contrato administrativo, resta caracterizado um ativo qualificável, com desembolso de custos de empréstimos durante sua construção.

“Diante dos instrumentos de contrato de financiamento e contrato administrativo, resta caracterizado um ativo qualificável, com desembolso de custos de empréstimos durante sua construção.”

5. Utilização da NBC TSP 14 em Luzerna/SC

A seguir, passa-se a relatar os fatos que ocorreram na utilização da NBC TSP 14 – Custos de empréstimos no Município de Luzerna, bem como a motivação destes, apresentados na ordem em que os fatos foram observados pela contabilidade municipal.

5.1 Da classificação orçamentária da despesa

Conforme dispõe a Lei n.º 4.320/1964, para o pagamento dos juros e encargos é necessário o empenhamento da despesa orçamentária, dessa forma recorreu-se ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (2018), a fim de identificar corretamente a classificação da despesa, tendo como a primeira etapa identificar a categoria econômica, a qual possui duas classificações possíveis:

3 – Despesas Correntes

Classificam-se nessa categoria todas as despesas que **não contribuem, diretamente**, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 – Despesas de Capital

Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que **contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital**. (grifamos)

Já a NBC TSP 14 dispõe no item 18:

18. Os custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo desse ativo. O valor dos custos de empréstimos elegíveis para capitalização deve ser determinado de acordo com esta norma. (grifamos)

Da leitura dos dois documentos, conclui-se, preliminarmente, que estamos diante da classificação 4. Parte-se assim para a segunda etapa, a da classificação de despesa, o Grupo de Natureza da Despesa, da qual existem seis opções, conforme o MCASP (2018), pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida, das quais se destacam:

2 – Juros e Encargos da Dívida

Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e

outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

4 – Investimentos

Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

O encaixe da despesa de juros e encargos da dívida é claro quanto à codificação 2. O próprio nome da classificação já indica essa função, e combinado com a escolha anterior de categoria econômica, teríamos o código 4.2 (despesa de capital. juros e encargos da dívida). Entretanto, o MCASP (2018) disciplina ainda:

Observação:

As despesas orçamentárias de capital mantêm uma correlação com o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou investimento (no caso dos grupos de natureza da despesa 4 – investimentos e 5 – inversões financeiras) ou o registro de desincorporação de um passivo (no caso do grupo de despesa 6 – amortização da dívida).

Ante o exposto, a combinação ora proposta 4.2, sob o ponto de vista do MCASP é teoricamente impossível de ser realizada, devendo-se optar por classificar essa despesa orçamentária em 3.2 ou ainda em 4.4. Entretanto os aspectos orçamentários não podem ser observados apenas sob a ótica do MCASP, eles também devem ser observados à luz do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Na legislação municipal, o PPA (LUZERNA, 2017) determina que as despesas de juros e encargos sejam registradas na "Ação: 0.302 - Juros, encargos e amortização de dívidas", já a LDO 2020 (LUZERNA, 2019) em seu Art. 10, §1º, II, esclarece que as despesas de juros e encargos da dívida devem ser registradas sob o Grupo de Natureza da Despesa (GND 2).

Desse modo, a legislação municipal encaminha para a utilização da codificação 3.2 como única alternativa, passando-se aos demais itens da classificação da despesa, a saber conforme o MCASP (2018): modalidade de aplicação, elemento e detalhamento da despesa, a qual conforme codificação obrigatória a ser seguida pelo município, chegou-se às classificações da despesa: 3.3.90.22.01 e 3.3.90.21.01 para empenhar as despesas de juros e encargos da operação financeira.

Definido a classificação da despesa, providenciou-se a confecção dos empenhos, sendo um ordinário (de valor definido), para o atendimento da cláusula 13.4 do contrato

2623.0542571-86/2020, e outro estimado (valor indefinido), para pagamento dos juros da operação de crédito.

Registra-se que os juros são calculados de forma estimada devido ao descompasso que ocorre entre os cronogramas previstos e realizados de evolução da obra, que impacta a liberação de recursos, os quais são solicitados apenas após a efetiva medição da obra, e por consequência impactam o montante de saldo devedor, e sobre este é calculado o valor mensal a ser pago a instituição financeira.

5.2 Da liquidação da despesa orçamentária e reconhecimento do tratamento alternativo.

Ao estudar a liquidação da despesa pública, Lopes (2010) esclarece que, nos termos do Art. 63 da Lei n.º 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Desse modo, é nessa fase que é reconhecido o valor exato a pagar à instituição financeira, criando-se a efetivação da obrigação a pagar.

Em uma situação usual, no reconhecimento efetivo do valor a pagar de juros e encargos, o passivo seria reconhecido em contrapartida a uma conta de despesa, ou como é usualmente reconhecida uma Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), mas, de acordo com a NBC TSP 14,

o tratamento diferenciado é adotado pelo município:

19. De acordo com o tratamento alternativo permitido, os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo devem ser incluídos no custo desse ativo. Esses custos de empréstimos são capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que deles resultem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade e que esses custos possam ser mensurados confiavelmente. Outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos.

Sendo o custo do empréstimo diretamente atribuível a aquisição e mensurado precisamente, ele deve ser reconhecido no custo do ativo por meio do seguinte lançamento contábil a débito na conta 1.2.3.2.1.06.01 - Obras em andamento e crédito na 2.1.2.5.1.02.00 - Juros de contratos - empréstimos internos.

A complexidade e o volume de lançamentos, bem como o controle de saldos de cada conta contábil, por meio de elaboração de livro razão e livro diário, são tamanhas que não se pode atualmente imaginar a Contabilidade sem que esta seja executada por meio de um software de informática, o qual deve estar alinhado às normas utilizadas.

Nesse ensejo, ao discutir o nível de aderência dos sistemas de informática, quanto às normas contábeis no Estado do Pará, Lima e Elias (2014) concluem que uma vez que novas normas estão sendo elaboradas, editadas e publicadas. As tecnologias utilizadas como ferramentas facilitadoras devem atender a essas mudanças de forma eficaz.

Por sua vez, os sistemas são parametrizados de diversas maneiras, sendo que, para o caso em tela, trata-se de um comando para que, du-



“Dessa forma, a única alternativa durante o exercício de 2020, seria manualmente no momento de liquidar, alterar o evento/rotina contábil e inserir a conta contábil correspondente ao ativo.”

rante a liquidação da despesa orçamentária de juros e encargos, seja reconhecido o tratamento alternativo da norma internacional convergida. E no sistema utilizado pelo município, o comando é realizado em um cadastro específico para vincular o elemento da despesa à conta de VPD ou ativo, conforme o caso.

Entretanto, mesmo com o cadastro realizado, o sistema utilizado durante o exercício de 2020 possui uma segunda camada de regras, as quais impedem que uma despesa empenhada/liquidada sob a natureza de despesa 3.2.90 registre o tratamento alternativo, o que fica evidenciando no chamado de suporte com a empresa:

cadastrei uma conta de ativo permanente para o elemento 3.2.90.22.01, contudo ao liquidar a despesa o sistema retorna o seguinte erro:

“Erro ocorrido no < sistema >, no dia 15/06/2020 às 18:39:34 hora(s), quando o usuário XXXXXXXX utilizava o sistema:

NÚMERO DO ERRO: dbp_valida lancamentos - 0002

TIPO DO ERRO: Banco

DESCRIÇÃO: Para o cadastro de Liquidações (guia Liquidação): 2354 deve existir lançamento(s) na(s) conta(s) do subsistema P-Patrimonial. (trecho extraído do chamado à empresa)

O chamado de suporte com a empresa de informática durou aproximadamente quatro dias, com a conclusão de que não havia como inserir uma rotina automática para registrar na liquidação da despesa uma conta do ativo, o tratamento alternativo da NBC TSP 14, mas que, por meio de interação e ajuste manual, seria possível realizar tal procedimento.

Dessa forma, a única alternativa durante o exercício de 2020, seria manualmente no momento de liquidar, alterar o evento/rotina contábil e inserir a conta contábil correspondente ao ativo.

Contudo, para o exercício de 2021, houve a troca de software de informática pela municipalidade, sendo este o substituto fornecido pela mesma empresa de 2020, porém essa nova versão também não permitia o registro alternativo da norma contábil empregada, com uma agravante, agora sequer era possível um ajuste manual durante o registro da liquidação, já que o novo sistema tinha uma rotina totalmente diferente para o tratamento contábil, conforme se evidencia no chamado aberto com a empresa parcialmente transcrito abaixo:

o Município utiliza a contabilização da NBC TSP 14 (custo de empréstimos), que em resumo dá um tratamento al-

ternativo e no momento da liquidação da despesa de juros enquanto o ativo qualificável está sendo construído isso é reconhecido no ativo, não há geração de VPD. No < versão > 2020, isso era ajustado no momento da liquidação. No Cloud 2021, o juro já é reconhecido previamente, o que é outro problema, já que não há a devida apropriação por competência para empenhos estimativos (...). O problema em si, é que esse lançamento reconhece o passivo contra uma VPD, em desacordo com a norma. Diante disso solicito a correção/orientação para resolvermos o problema. (trecho extraído do chamado à empresa).

Após os trâmites de chamado de suporte, o retorno obtido foi “Melhorias compreendidas e registradas para implementação”, as quais ainda não foram implementadas.

Diante disso, o município enfrenta para o exercício de 2021, uma situação complexa para a utilização do tratamento alternativo previsto pela norma, pois se, em 2020, bastava uma intervenção manual para que os lançamentos fossem corretamente registrados, em 2021, isso sequer é possível, já que o software de informática não reconhece como uma possibilidade a utilização do tratamento alternativo permitido pela NBC TSP 14.

Frente que os procedimentos de contabilização da liquidação da despesa implicam outros, tal como o efetivo pagamento dos juros a instituição financeira, além de que a possibilidade de simplesmente nada registrar fere de morte os princípios contábeis, algum lançamento contábil deve ser realizado, e nesta seara restou ao município apenas a possibilidade de utilizar o tratamento convencional (não o da NBC TSP 14) em 2021 e posteriormente por meio de lançamento contábil direto efetuar a transferência de saldos entre as contas de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) e a conta de Ativo.

5.3 Dos efeitos da utilização do tratamento alternativo na apuração das metas fiscais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina que os entes federativos estipulem metas fiscais como objetivos a serem alcançados em suas respectivas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e dos valores definidos merecem especial destaque as metas de resultado primário e de resultado nominal.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (2020) define que o resultado primário é obtido a partir do cotejo entre receitas e despesas orçamentárias de um dado período que impactam efetivamente a dívida estatal, podendo dessa forma o resultado primário ser entendido então como o esforço fiscal direcionado à diminuição do estoque da dívida pública.

Para o resultado nominal a STN (2020), o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF conceitua-o como a variação da Dívida Consolidada Líquida (DLC) em dado período, sendo essa forma de apuração a chamada metodologia abaixo da linha. Porém, o resultado nominal também pode ser obtido a partir do resultado pri-

mário por meio da soma da conta de juros (juros ativos menos juros passivos), sendo esse último o conceito e a definição de apuração pela metodologia acima da linha.

As metas na LDO devem ser estipuladas e confrontadas com o realizado pela metodologia acima da linha. Desse modo, o cálculo do resultado nominal a ser alcançado é feito a partir da apuração inicial da apuração do resultado primário e depois a soma das receitas (variações patrimoniais aumentativas) e diminuição das despesas (variações patrimoniais diminutivas), ou seja, por contas patrimoniais.

Em estudos acadêmicos sobre a apuração patrimonial, merece destaque a pesquisa de Moreira (2020), que, embora tenha se debruçado sobre o resultado primário, ele concluiu que o cálculo por meio das contas contábeis de natureza patrimonial é possível, mas destacou que o cálculo depende de uniformidade e de estabilidade das características qualitativas das informações financeiras para não esbarrar na falta de credibilidade.

Já na utilização do tratamento alternativo permitido pela NBC TSP 14, temos um outro aspecto a considerar, pois uma vez que, conforme o item 19 da norma (transcrito na íntegra no subtítulo anterior), os custos de empréstimos são capitalizados, não há a geração de despesas (variação patrimonial diminutiva) e deste modo não há captura de informações referente a essa movimentação, o que resulta em uma discrepância capturada na apuração abaixo da linha (variação no estoque da dívida), mas que não é capturada na apuração acima da linha pela inexistência da geração de VPD.

As metodologias de apuração acima e abaixo da linha geram discrepâncias, o que já é reconhecido pelo MDF, sendo necessários alguns ajustes na apresentação dos dados para demonstrar a compatibilidade. Esses



ajustes que contam com quadro específico na apuração no abaixo da linha, porém no caso da utilização da NBC TSP 14, a apuração é capturada corretamente abaixo da linha; a discrepância ocorre na apuração acima da linha, onde não existe um espaço para ajuste metodológico.

Nessa situação em observância ao princípio da essência sobre a forma, o Setor Contabilidade do Município de Luzerna (2021) optou por registrar um ajuste diretamente no quadro de apuração, conforme evidenciado nas notas explicativas do balanço patrimonial 2020:

Em relação ao mapeamento disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, o município procedeu ajustes na apuração do resultado nominal acima da linha por meio de:

- a) Inclusão do valor de 136.624,59 na linha “Juros, Encargos e Variações Monetárias Passivos (XXVI)” devido ao reconhecimento de juros e encargos da dívida não contabilizados como VPD (despesa patrimonial) por estarem sendo empregada a NBC TSP 14 - Custos de empréstimos.
- b) Exclusão do valor de 3.559,00 na linha “Juros, Encargos e Variações Monetárias Passivos (XXVI)” devido por se tratar de atualização monetária de precatórios não integrantes da DC.

“Caso o ajuste fosse realizado, ainda que não previsto pela STN, iria distorcer a realidade a ser apresentada pelo município em seus relatórios, audiências públicas e prestação de contas.”

Registra-se que os demais valores apurados conforme o mapeamento da STN (2020) permaneceu inalterado, de acordo com mapeamento transcrito no Quadro 1.

Do mapeamento disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), verifica-se que ela identifica busca apenas contas contábeis que se iniciam com 3 ou 4, ou seja, despesas e receitas patrimoniais respectivamente, ou ainda variações patrimoniais diminutivas e aumentativas.

Destaca-se que o necessário estabelecimento de metas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, a sua apuração e a demonstração são tão importantes quanto e, dessa forma, caso o ajuste fosse realizado, ainda que não previsto pela STN, iria distorcer a realidade a ser apresentada pelo município em seus relatórios, audiências públicas e prestação de contas.

5.4 Efeitos nas demonstrações contábeis patrimoniais

Além do impacto direto na apuração do resultado nominal acima da linha, a qual possui uma meta de observância obrigatória pelos entes federativos, já discutida no subtítulo anterior, merece

Quadro 1: Mapeamento dos juros nominais acima da linha

Juros, Encargos e Variações Monetárias Ativos (XXV)	Contas contábeis começada por (Lista): 44111, 44113, 44114, 44115, 44121, 44123, 44124, 44125, 44131, 44133, 44134, 44135, 44141, 44211, 44213, 44214, 44215, 44221, 4425202, 4431101, 4431199, 4431301, 4431401, 4431501, 4432101, 4433101, 4433199, 4433301, 4433401, 4433501, 4434101, 443910170, 443930170, 443930171, 44511, 44521
Juros, Encargos e Variações Monetárias Passivos (XXVI)	Contas contábeis começada por (Lista): 34111, 34113, 34114, 34115, 34121, 34131, 34133, 34134, 34135, 34141, 34181, 34183, 34184, 34185, 34191, 34211, 34213, 34214, 34215, 34221, 3431101, 3431301, 3431401, 3431501, 3432101, 3433101, 3433301, 3433401, 3433501, 3434101, 343910170, 343930170, 343930171, 34911, 34913, 34914, 34915

Fonte: adaptado de Secretaria do Tesouro Nacional (2020).

destaque a observação, que, devido à lógica empregada na classificação orçamentária da despesa, não houve qualquer impacto nos demonstrativos que carregam essa informação, tal como o Balanço Orçamentário.

Entretanto, o mesmo não pode ser dito dos demonstrativos que expõe o resultado ou a situação patrimonial do ente, já que o montante de R\$136.624,59, em vez de ser tratado como uma despesa patrimonial, foi incorporado no ativo, representando esse 0,32% do total do ativo. Apenas o valor propriamente da obra (R\$1.880.501,38) representa 4,36% do ativo total. Dessa obra incompleta, em 31/12/2020, representava 4,68% de todos os ativos municipais.

Evidentemente que a situação patrimonial de um bem de infraestrutura deve ser analisada a luz do

Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, que conforme as notas explicativas de Luzerna (2021) o município encontra-se em fase de preparação para adoção em 01/01/2024, situação que fica evidente quando comparado o balanço patrimonial que apresenta o valor de R\$ 4.209.861,91 para todos os bens de uso comum do povo (que engloba ruas e o anel viário) frente ao valor originalmente licitado da obra R\$ 4.798.879,75, conforme a concorrência pública n.º 001/2020 – PML (LUZERNA, 2020 e 2021).

Já quanto aos resultados, uma vez que esse valor não foi tratado como despesa patrimonial, ele não contribuiu para o resultado de 5.352.132,20 alcançado em 2020. Se não fosse a influência da norma seria de 5.215.507,61 (2,5% menor).

Desprende-se dos dados observados que no exercício de implantação da norma, ocorre um direcionamento dos valores, ou esse é direcionado para o ativo ou então é direcionado para o resultado. Quanto aos efeitos em outros exercícios, uma vez que a obra não está concluída, não foi possível visualizar outros efeitos que provavelmente terão impactos, como a depreciação, os quais poderão ser observados ao longo dos próximos exercícios, sejam pela divulgação de informações pelo Município em demonstrações contábeis, sejam por pesquisas futuras.

5.5 Da paralisação e conclusão da obra

A execução de pavimentação asfáltica, drenagem e sinalização na Estrada Municipal (Anel Viário), teve uma diminuição de ritmo a partir de meados de novembro de 2020, com paralisação total em janeiro de 2021, devido aos fiscais da obra do município, visualizarem possíveis irregularidades na base da via pública em construção, sendo assim foram enviadas para análise laboratorial amostras de solo, as quais desencadearam uma série de eventos, novos laudos, contraprovas, reuniões, estudos da legislação, pareceres), que levaram aproximadamente cinco meses, o que além de estender o prazo de conclusão

da obra, diminuiu a trafegabilidade de uma via com grande fluxo de veículos pesados.

Mesmo utilizando-se de todo o arcabouço jurídico e negociação, devido ao estado pandêmico que vivenciado de forma mundial, a morosidade imperou, culminando na paralisação, e como, bem assevera, Carvalho, Ramos, Pessoa Jr. e Moraes (2011) na contramão da demanda pública, as obras paralisadas, ou com ritmo de serviços muito lento, trazem custos desnecessários de execução, manutenção e reparo, agravam os transtornos que a sua execução traz à população local e postergam a utilização dos bens públicos, trazendo prejuízo aos usuários, a Administração Pública e a sociedade em geral.

Trazendo, os efeitos dessa paralisação da obra, a NBC TSP 14 prevê que em situações excepcionais a capitalização deve cessar:

34. A entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos durante períodos extensos nos quais as atividades de desenvolvimento do ativo qualificável são suspensas e deve reconhecê-los como despesa.

35. A entidade pode incorrer em custos de empréstimos durante um período extenso no qual as atividades necessárias para colocar o ativo em uso ou venda pretendidos são suspensas.

Esses custos são aqueles necessários para a manutenção de ativos parcialmente completos e não se qualificam para capitalização. Entretanto, a entidade normalmente não suspende a capitalização dos custos de empréstimos durante o período no qual substancial trabalho técnico e administrativo está sendo feito. A entidade também não suspende a capitalização de custos de empréstimos

quando o atraso temporário é parte necessária do processo de concluir o ativo para seu uso ou venda pretendidos. Por exemplo, a capitalização continua durante o período em que o nível elevado das águas atrasar a construção de uma ponte, se esse nível for comum durante o período de construção naquela região geográfica envolvida.

Desse modo, os juros e encargos a partir da competência contábil de janeiro/2021, pagos no mês subsequente, não são mais capitalizados, visto que a obra se encontra paralisada até a coleta de dados da presente pesquisa.

6. Considerações finais

A utilização da norma internacional -Ipsas 5, convertida ao regulamento brasileiro na NBC TSP14, sobre Custos de empréstimos em municípios de pequeno porte é possível, no entanto, como em todo processo de transformação e adaptação, uma vez que estamos em pleno processo de convergência as normas internacionais, esse não ocorre sem dificuldades.

Uma das primeiras dificuldades observadas na pesquisa, foi a falta de preparo do sistema de informática, pois como conceitua Azevedo, Aquino, Neves e Silva (2020) implementar novas rotinas custa dinheiro, e novas políticas contábeis exigem mudanças ou novos modelos operacionais. Tal fato é agravado quando se trata de normas de uso facultativo, e no presente estudo identificou-se que duas versões do software contratado pelo município se mostraram incapazes de realizar os lançamentos contábeis que a norma exige, fato que se presente em outros sistemas provavelmente irá dissuadir futuros usuários de normas internacionais de tratamento alternativo.



“Quanto aos efeitos patrimoniais em outros exercícios, esses ainda estão em curso, mas que poderão ser acompanhados para um melhor entendimento em longo prazo da utilização da norma internacional.”

Identificou-se também uma discussão quanto a classificação orçamentária da despesa frente a utilização de tratamentos alternativos patrimoniais, se estes poderiam espelhar-se no orçamento público, o mesmo efeito almejado no patrimônio. No caso em tela uma ativação do patrimônio a partir de execução de despesas correntes, questionando-se a classificação da despesa não deveria ser 4.2 (despesa de capital, juros e encargos da dívida), para categoria econômica e grupo de natureza da despesa respectivamente.

Já quanto da aferição dos resultados fiscais, em especial ao cálculo do resultado nominal acima da linha, o presente estudo identificou achados relevantes: uma deficiência na metodologia e no demonstrativo atualmente em vigor pelo Manual de Demonstrativos Fiscais (2020), visto que o anexo 06 do relatório resumido de execução orçamentária, o qual apura os resultados primário e nominal pelas diferentes metodologias (acima e abaixo da linha), prevê ajustes metodológicos apenas no resultado abaixo da linha, e no caso da utilização da NBC TSP 14, com o emprego da metodologia atual sempre ocorrerá uma discrepância no resultado acima da linha.

Neste caso, é imperativo que edições futuras do Manual de De-

monstrativos Fiscal prevejam os ajustes necessários, seja por criação de um quadro específico ou ainda por recomendação de lançamento diretamente no demonstrativo (solução que foi utilizada pelo município), permitindo que o relatório demonstre adequadamente a situação fiscal do ente federativo. Lembra-se que as metas de resultados fiscais (primário e nominal) dispostas na Lei de Diretrizes Orçamentárias é uma exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal meta deve ser perseguida pelo gestor público, e sua apuração deve corrigir qualquer tratamento patrimonial alternativo empregado pelo ente federativo.

As discussões nos campos orçamentário, fiscal e prático (pela utilização de softwares) foram relevantes durante a fase de utilização e coleta de dados, mas não se podem passar despercebidos os efeitos no patrimônio da entidade, destacando-se o fato de que houve um incremento de 0,32% no ativo da entidade. Por consequência lógica, o resultado do exercício da entidade foi maior, e ainda que o valor nominal seja relativamente baixo quando comparado a outros entes, o montante de 136.624,59 representou uma variação de aproximadamente 2,5% no valor final encontrado no demonstrativo de variações patrimoniais de 2020.

Quanto aos efeitos patrimoniais em outros exercícios, esses ainda estão em curso, mas que poderão ser acompanhados para um melhor entendimento em longo prazo da utilização da norma internacional.

Portanto, **respondendo à questão central do artigo, identificou que os demonstrativos patrimoniais do exercício de 2020 sofreram influência direta do uso da norma. Houve dificuldades em 2020 e impossibilidade em 2021 de registro adequado no software contábil. Questionamentos relevantes em relação à classificação da despesa orçamentária foram levantados. Identificou-se uma falha metodológica na apuração do resultado primário do MDF. Quanto aos efeitos patrimoniais são esperados efeitos nos próximos exercícios, frente ao incremento adicional no ativo da entidade.**

Por fim, percebe-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que gradualmente incorpora novidades ao arcabouço normativo, não se adapta diretamente às novas normas; são necessários ajustes, sejam eles em demonstrativos já consolidados, adequações de sistemas ou em discussões de aspectos diversos, para que se possa efetivamente atender a todos os preceitos interdisciplinares envolvidos.

Referências

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de; NEVES, Fabricio Ramos; SILVA, Cleia Maria da. *Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil*. *Public Money & Management*, [S.L.], v. 40, n. 7, p. 509-518, 26 maio 2020. Informa UK Limited. <http://dx.doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>.

BRASIL. *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 União, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 23 mar. 2021.

_____. *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 União, Brasília, DF, 5 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 23 mar 2021.

_____. Banco Central do Brasil. *Perguntas e respostas: empréstimo, financiamento e arrendamento mercantil (leasing)*. Empréstimo, financiamento e arrendamento mercantil (leasing). 2021. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/acesoinformacao/perguntasfrequentes-respostas/faq_emprestimosfinanciamentos. Acesso em: 26 abr. 2021.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 8. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 15 dez. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF*. 11. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2020. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26?page_p=1. Acesso em: 15 dez. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF: Mapeamento RREO*. 11. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2020. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26?page_p=1. Acesso em: 15 dez. 2020.

CARVALHO, Adriana Lúcia Preza Borges de, RAMOS, André Luiz Souza, PESSOA JR, Elci. MORAES, Heloisa Auxiliadora Boaventura de Moraes. *Procedimentos para auditoria em obras paralisadas*. XIV Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas. Cuiabá. MT. 2011. Disponível em http://www.ibraop.org.br/acervo/XIV_sinaop/docs/AndreRamos.pdf. Acesso em 07 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual*. Brasília. DF. 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2020

_____. *Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 14 - Custo de Empréstimos*. Brasília. DF. 2018. Disponível em https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP14&arquivo=NBCTSP14.doc. Acesso em 10 jan. 2021.

DINIZ, Josediton Alves; SILVA, Suzany Ferreira Silvestre da; SANTOS, Leandro da Costa; MARTINS, Vinícius Gomes. *Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira*: análise da percepção dos membros do GTCON. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (Repec), [S.L.], v. 9, n. 3, 30 set. 2015. ABRACICON: Academia Brasileira de CiênciasContabeis. <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>.

FREIRE, Mac Daves de Moraes; MACHADO, Michele Rilany Rodrigues; MACHADO, Lúcio Souza; SOUZA, Emerson Santana; OLIVEIRA, Johnny Jorge de. *Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras*. Revista de Contabilidade e Organizações, [S.L.], v. 6, n. 15, p. 3-22, 27 set. 2012. Universidade de São Paulo, Agência USP de Gestão da Informação Acadêmica (AGUIA). <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v6i15.52654>.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *IBGE Cidades*: Luzerna/SC. Brasília. DF. 2010. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sc/luzerna/panorama>. Acesso em: 19 mar. 2021.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Ipsas 5 - Borrowing costs*. 2000. Londres. Reino Unido. Disponível em <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-5-borrowing-costs.pdf>. Acesso em 15 jan. 2021.

LIMA, L.; MARCIA ELIAS, Leila. *Los sistemas de información gerenciales contables como instrumentos de gobernanza en el sector público*. GIGAPP EstudiosWorkingPapers, v. 5, n. 83-90, p. 204-223, 1 fev. 2021.

LOPES, Fabiano Ferreira. *Proposta de instrumento de controle para entidades públicas municipais: um estudo voltado à liquidação das despesas públicas*. 2010. 120 f. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza-CE, 2010. <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/30522>

LUZERNA/SC. *Lei Municipal nº 1.536 de 05 de setembro de 2017*: Dispõe sobre o plano plurianual do município para o quadriênio 2018/2021. Diário oficial dos Municípios, Luzerna, SC, 6 set 2017. Disponível em: <http://leismunicipa.is/mkvsj>. Acesso em 07 mai 2020.

_____. *Lei Municipal nº 1.671 de 17 de setembro de 2019*: Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária para 2020 - LDO 2020 e dá outras providências. Diário oficial dos Municípios, Luzerna, SC, 18 set 2019. Disponível em: <http://leismunicipa.is/xatrn>. Acesso em 07 mai. 2020.

_____. *Lei Municipal nº 1.679 de 22 de outubro de 2019*: Dá nova redação ao art. 2º da Lei nº 1667 de 27 de agosto de 2019 que autoriza o Poder Executivo a contratar operação de crédito com Caixa Econômica Federal e dá outras providências. Diário oficial dos Municípios, Luzerna, SC, 23 out 2019. Disponível em: <http://leismunicipa.is/exptb>. Acesso em 07 mai. 2020.

_____. *Concorrência Pública nº 001/2020 - PML*. 2020. Disponível em: <https://www.luzerna.sc.gov.br/licitacoes/index/detalhes/codMopaltem/54051/codLicitacao/158530>. Acesso em: 03 abr. 2021.

_____. *Contrato nº 2623.0542571-86/2020*: Contrato de financiamento à infraestrutura e ao saneamento - FINISA - apoio financeiro para despesa de capital. *Diário Oficial dos Municípios*. Florianópolis, p. 2150-2184. 15 jun. 2020.

_____. *Notas explicativas das demonstrações contábeis do Município de Luzerna*. 2021. Disponível em: https://static.fecam.net.br/uploads/701/arquivos/2059754_Notas_explicativas_2020.pdf. Acesso em: 7 abr. 2021.

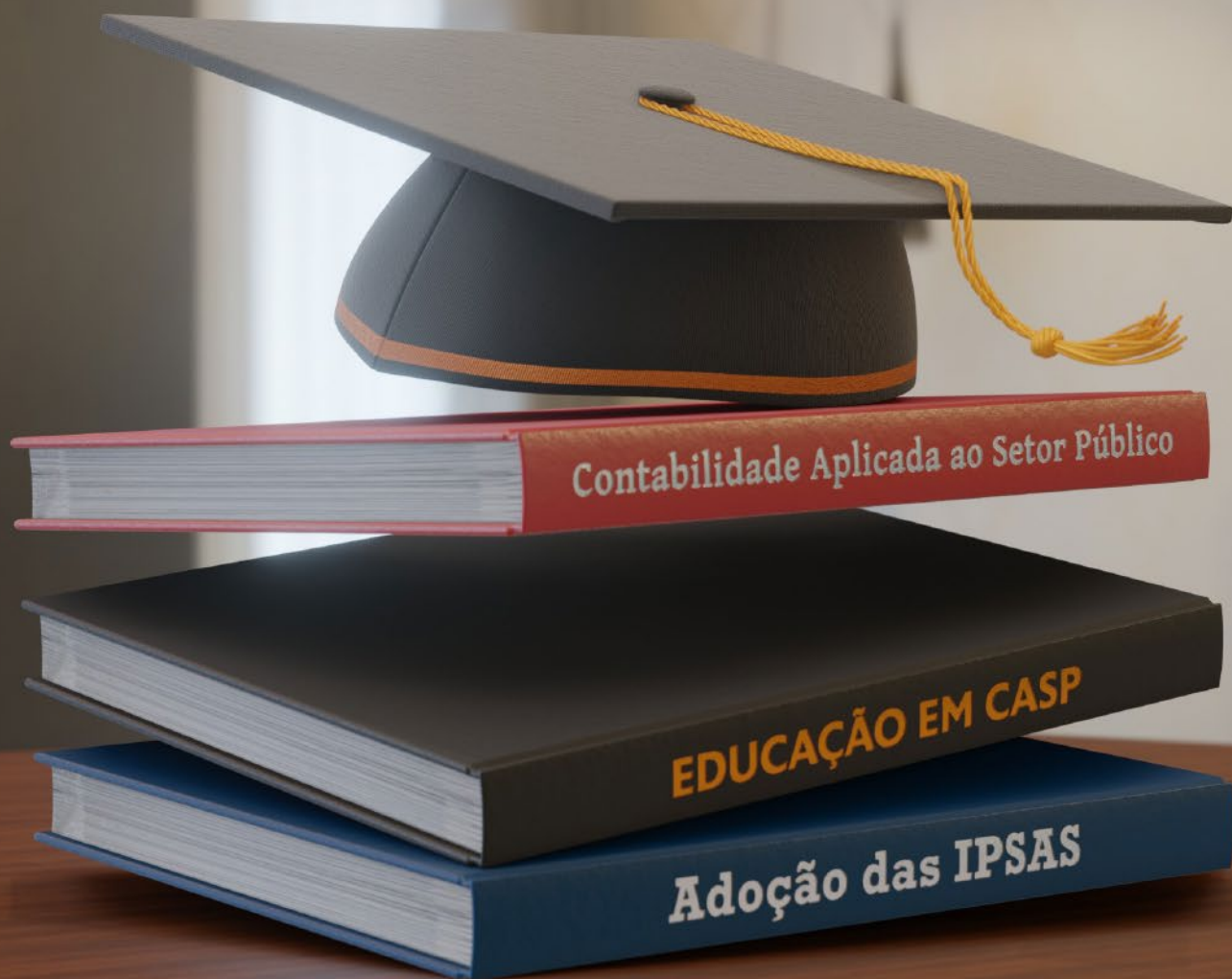
_____. *Câmara de vereadores. Ata da 28ª Sessão Ordinária de 2019*. 2019. Disponível em: https://www.camaryluzerna.sc.gov.br/camara/atas/sessao_ordinaria/2019/1/0/22406. Acesso em: 03 abr. 2021.

MOREIRA, Francisco Wayne. *Formação do resultado primário sob a ótica orçamentária e patrimonial*. 2020. 72 f., il. Dissertação (Mestrado em Economia) Universidade de Brasília, Brasília, 2020.

PICCOLI, Marcio Roberto, e KLANN, Roberto Carlos. *A Percepção dos Contadores Públicos em Relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP*. Revista do Serviço Público, [S. l.], v. 66, n. 3, p. 425 - 448, 2015. DOI: 10.21874/rsp.v66i3.410.

SASSO, Maiara; VARELA, Patrícia Siqueira. *Doze anos de convergência das normas brasileiras às Ipsas: Avanços e limites das pesquisas*. Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças: Contabilidade Governamental e Terceiro Setor, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 78-102, 29 jul. 2020. Disponível em: <http://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafiCCF/article/view/10>. Acesso em: 10 jan. 2021.

TAVARES, Gabriel. *CPC 20/IAS 23- Custos de empréstimo e seu impacto no resultado financeiro*. 2018. Disponível em: <https://www.blbbrasil.com.br/blog/cpc-20-custos-emprestimos/>. Acesso em: 20 abr. 2021.



Contabilidade Aplicada ao Setor Público

EDUCAÇÃO EM CASP

Adoção das IPSAS

Ipsas e o ensino de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil

Tipologia: Trabalho de Investigação

A adoção das Ipsas no Brasil, regulamentada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), iniciou-se em 2008 e, a partir de 2015, segue o cronograma do Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais, que deve orientar a formação profissional, permitindo a adoção de novos procedimentos baseados no regime de competência. O objetivo deste trabalho é verificar a oferta da disciplina de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, seus conteúdos e as exigências para certificação profissional de Contabilidade frente aos novos procedimentos das Ipsas. Após verificar a oferta em 77 Instituições Públicas de Ensino Superior, aferiram-se os assuntos previstos nas ementas, disponíveis em 49 instituições, e os exigidos para Certificação Profissional. A região Nordeste se destaca por ofertar mais horas e disciplinas. O ensino superior e as exigências para certificação não coincidem com os novos procedimentos. Assim, sugere-se uma reforma urgente nos conteúdos, permitindo uma formação superior alinhada à adoção prática das Ipsas.

Ana Beatriz Nascimento de Souza

Graduanda em Ciências Contábeis pela UFPE, Assistente Técnica Contábil da Prefeitura da Cidade do Recife, autora de artigos nacionais e internacionais

Email: bia_pe98@hotmail.com

Fernando Gentil de Souza

Doutor em Contabilidade pela Universidade de Zaragoza – Espanha e professor adjunto da Universidade Federal de Pernambuco

José Bione de Melo Neto

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (2020). Bacharel em Ciências Contábeis na Universidade Católica de Pernambuco (2018) e Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (2020). Professor auxiliar na Universidade Federal do Piauí.

Email: jbioneneto@gmail.com

1. Introdução

A contabilidade pública no Brasil por muito tempo foi colocada em segundo plano em detrimento da eficiência e do aprimoramento da Ciência Contábil em função das grandes empresas. Assim como em razão das próprias particularidades e especificações, a contabilidade pública por muito tempo foi renegada pelo meio acadêmico e profissional, por vezes, foi até mesmo tida como um mero registro de anotações financeiras ao que na verdade sequer seria tida como área de estudo da Ciência Contábil.

Todavia, com o processo de internacionalização das normas contábeis, inclusive com a implementação deste pelas normas de contabilidade pública, começou a haver uma mudança de perspectiva, no que pode ser tido em um processo de aproximação das regras públicas com o setor privado. Dessa maneira, dado ao gradual avanço e desenvolvimento dos estudos na área pública, verifica-se a importância de auferir como as instituições de ensino tem colocado estes assuntos em suas grades curriculares.

Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo conhecer o estado atual das disciplinas oferecidas sobre Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp) na formação em Ciências Contábeis (CC) nas Instituições Públicas de Ensino Superior (Ipsas) no Brasil na última década, considerando-se a Portaria do Ministério da Fazenda 184/2008, um marco para implementação das Ipsas, que introduz um novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (FEIJÓ & BULGARIM, 2008). Ressalta-se que foram escolhidas somente as instituições públicas de ensino em razão de uma maior padronização e facilidade de catalogação dos dados para a amostra.

Neste sentido, a Contabilidade, como ferramenta de gestão, deve

contribuir para a redução na corrupção e das fraudes dos recursos públicos; possibilitando atender às necessidades sociais e ao *accountability* (JORGE DE JESUS & EIRADO, 2012). Da mesma forma que Tormo-Carbó, Seguí-Mas e Oltra (2016), destaca-se o problema da malversação financeira e o importante papel da formação superior, como uma possível solução para este problema.

Esta pesquisa se justifica pela importância da formação superior na prática profissional e pela urgente necessidade de transparência e equilíbrio das contas públicas. Desse modo, assegurar a capacidade financeira e a sobrevivência das atividades prestadas pela administração pública são objetivos que devem ser tratados com prioridade por todos os profissionais envolvidos na Casp e nas finanças públicas.

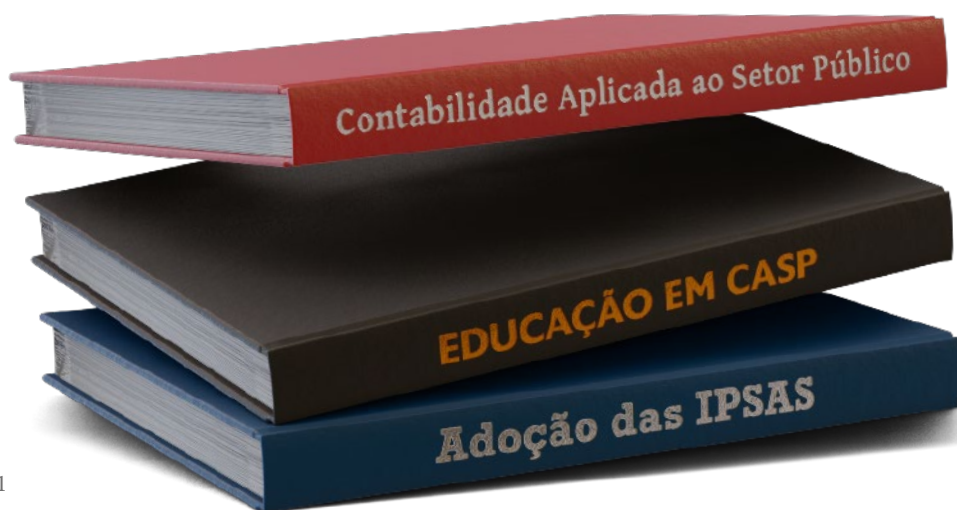
Para medir o ensino de Contabilidade Aplicada do Setor Público (Casp) e analisar suas principais características, os seguintes objetivos específicos foram estabelecidos: identificar as denominações das disciplinas; a quantidade de disciplinas oferecidas por Ipsas e por região brasileira, indicando quais se destacam no ensino de Casp; apontar quais os assuntos mais frequentes nas ementas de disciplinas de Casp e os mais cobrados pelo exame de certificação profissional, sendo feita análise com as exigências dos novos procedimentos contábeis; e

averiguar a relação existente entre a oferta de conteúdos pelas Ipsas com a certificação profissional de acordo com padrão adotado Ipsas.

Este estudo empírico analisa as universidades públicas no Brasil, incluindo todas as federais, estaduais e municipais, com o fim de responder: **Qual o nível de aderência da disciplina de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e das exigências para certificação profissional de Contabilidade frente aos novos procedimentos das Ipsas?**

O presente trabalho demonstra-se importante para auferir a compatibilização dos conteúdos abordados nas disciplinas de Casp nas universidades públicas brasileiras e os assuntos abordados na prova de certificação profissional de Contabilidade e com os novos procedimentos das Ipsas. Assim possibilita que possam ser verificadas as possíveis medidas para desenvolvimento dos assuntos mais importantes a serem abordados nas disciplinas de Casp.

Este trabalho está organizado em 5 sessões. Após esta introdução, o referencial teórico apresenta os principais trabalhos que fundamentam a temática desenvolvida. Seguindo pela metodologia que apresenta os métodos e procedimentos da pesquisa. Em seguida, a análise dos resultados compila os principais dados analisados. Por fim, a conclusão apresenta as considerações finais deduzidas do presente estudo.



“Neste cenário, com a sequência das reformas contábeis, a STN editou os PIPCPs, continuando o processo de convergência da Casp às Ipsas. Os Procedimentos PIPCP compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público.”

2. Referencial Teórico

2.1 Ensino de Casp

Nesta seção, são abordados alguns trabalhos sobre as características da formação superior em Ciências Contábeis. Neste sentido, cabe mencionar que o papel da universidade deve contribuir ao desenvolvimento econômico, a exemplo da Universidade Federal do Rio de Janeiro, que oferta cursos para a formalização de pequenos negócios nas comunidades, conforme estudado por Etzkowitz, Webster, Gebhardt e Terra (2000).

Nesse sentido, pontua-se que o ensino deve observar as demandas atuais, como pontuado por Abreu (2015), ao afirmar que o contador deve estudar as necessidades da organização em que atua, como importante fonte de crescimento. Rebele e Pierre (2015) indicam que a investigação sobre educação em Contabilidade não está avançando e a maioria dos estudos não é empírica e não destacam temáticas importantes como avaliação e tecnologias educativas.

Por isso, cada vez mais as tendências e desafios enfrentados no desenvolvimento da formação profissional alcançam discussões sobre as habilidades técnicas, de compreensão, comunicação e análise que orientam a revisão curricular do curso superior

(SIMONS, HIGGINS & LOWE, 1995), permitindo aos futuros profissionais enfrentar novos desafios e pressões (HOWIESON, 2003).

As habilidades que devem ter prioridade na formação contábil no Brasil são estudadas por Cardoso & Riccio (2010), que indicam: comunicação, ferramentas de controle, informática, finanças, planejamento, gestão de informação e relações externas, assim como as habilidades que auxiliam o crescimento e desenvolvimento das atividades, que agregam valor às organizações.

Assim, a necessidade de compreender as atuais questões socio-culturais exige um novo tipo de educação que contemple as múltiplas dimensões do homem e da sociedade (ALTHOFF & DOMINGUES, 2008), devendo considerar a formação profissional como fator importante nesse processo. Essa necessidade de adequação interessa também ao estudo de Casp, como ferramenta de gestão que deve contribuir para os avanços no setor público.

Da mesma forma, alguns estudos se concentram em problemas enfrentados pelo contador no século XXI, como é o caso da crise ética nas instituições (BRIGGS, COPELAND & HAYNES, 2007). Nesse sentido, Tormo-Carbó et al. (2016) estudam o papel da questão ética e indicam

a importância de cursos de pós-graduação em ética na Espanha.

As tendências e desafios enfrentados no desenvolvimento da formação profissional alcançam discussões sobre as habilidades técnicas, de compreensão, comunicação e análise que orientam a revisão curricular do curso superior (SIMONS, HIGGINS & LOWE, 1995), permitindo aos futuros profissionais enfrentar novos desafios e pressões (HOWIESON, 2003). Este fator é enfatizado no estudo de Santouridis, Tsifora, Trivelas & Nikopoulos (2014) ao investigarem a aprendizagem no contexto da crise na Grécia. Tais autores destacam a construção de um novo currículo na educação superior; indicam que a situação de crise acarretou aumento das exigências profissionais, incluindo módulos de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), destinadas a ampliar as possibilidades de atuação profissional.

As habilidades que devem ter prioridade na formação contábil no Brasil são estudadas por Cardoso & Riccio (2010), que indicam: comunicação, ferramentas de controle, informática, finanças, planejamento, gestão de informação e relações externas assim como as habilidades que auxiliam o crescimento e desenvolvimento das atividades, que agregam valor às organizações.

Nesse aspecto, mudanças importantes devem ser realizadas nos programas do curso superior de Contabilidade, considerando que, atualmente, tais programas não alcançam uma formação direcionada à atuação profissional (STANLEY & MARSDEN, 2013). Tratando-se do grande desafio enfrentado pelo setor público para adoção das Normas Internacionais, destaca-se o estudo de Becker, Jagalla & Skaerbaek (2014), em duas cidades alemãs, indicando que os profissionais assumiram o compromisso de adotar as novas práticas da Casp por regime de competência, influenciados por fatores como o perfil educacional, ocupacional, histórico laboral e a idade dos agentes envolvidos no processo, fatores que influenciaram nesse comportamento. Assim, a necessidade de compreender as atuais questões socioculturais exige um novo tipo de educação que contemple as múltiplas dimensões do homem e da sociedade (ALTHOFF & DOMINGUES, 2008), devendo considerar a formação profissional como fator importante nesse processo. Essa necessidade de adequação interessa também ao estudo de Casp, como ferramenta de gestão que deve contribuir para os avanços no setor público.

2.2 Ementa da Graduação em Ciências Contábeis no Brasil

Atualmente, há registro de mais de 30 mil cursos (Tabela 1) nas Ipes de todo o país. Destes, aproximadamente 30% (9.552 cursos) correspondem à área de Ciências Sociais, Negócios e Direito, sendo a área em que mais cursos se oferece em todo o país.

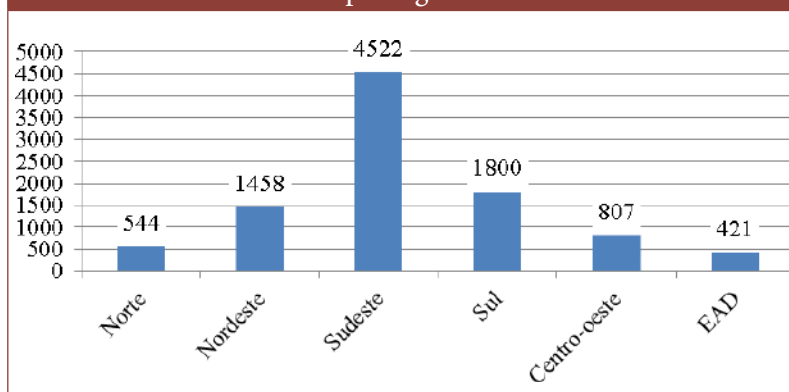
A Figura 1 mostra que a região Sudeste concentra quase a metade dos cursos em Ciências Sociais e Negócios, enquanto a região Norte pouco oferta, em comparação a es-

Tabela 1 – Distribuição de cursos por área de conhecimento

Área	Cursos	(%)
Ciências Sociais, Negócios e Direito	9.552	30%
Educação	8.171	26%
Engenharia, Produção e Construção	3.767	12%
Saúde e bem-estar social	3.707	12%
Ciências, Matemática e Computação	3.176	10%
Humanidades e Artes	1.454	5%
Serviços	1.159	4%
Agricultura e Veterinária	880	3%
Área Básica	144	0,4%
Total	32.010	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Figura 1 – A concentração da área de Ciências Sociais e negócios por região



Fonte: elaborado pelos autores.

tes cursos. Desde o ponto de vista da oferta de cursos, o Ensino a Distância complementa a formação em educação superior de todo o país, embora seu impacto seja pequeno em proporção à oferta realizada pelos cursos presenciais.

O currículo é uma ferramenta orientadora do processo de ensino em qualquer nível, sendo fundamental na educação superior. Organismos internacionais, como o *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (Isar), ligado à Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento e a Organização das Nações Unidas (ONU), desenvolveram um modelo de currículo mundial para o curso de Ciências Sociais com o objetivo de servir de estímulo às instituições de educação em todo o mun-

do. Nessa perspectiva, algumas disciplinas também completam os estudos dentro da área governamental: Auditoria Pública, Contabilidade Governamental e Gestão Pública (CAVALCANTI, 2013).

No Brasil, o CFC publicou em 2009 a "Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis", que define o perfil profissional do estudante em termos de competências e habilidades, isto é, os componentes curriculares; sistemas de avaliação do estudante e do curso; estágios; atividades complementares; trabalho de conclusão de curso (trabalho ou artigo científico que os alunos têm que apresentar no final do curso), projeto de iniciação científica ou projeto de atividade como componente opcional da instituição. Porém, apesar de as diretrizes serem condicionadas aos planos de estu-

do, indicando competências e habilidades, é necessário ressaltar que esses planos de estudo não podem ser estáticos e imutáveis, tampouco estar em desacordo com a realidade. Assim, fica evidente a necessidade de combinar teoria e planos de estudo com a práxis da atividade inerente da profissão.

2.3 Certificação Profissional

É notório que as tendências e desafios enfrentados no desenvolvimento da formação profissional alcançam discussões sobre as habilidades técnicas, de compreensão, comunicação e análise que orientam a revisão curricular do curso superior (SIMONS ET AL., 1995), permitindo aos futuros profissionais enfrentar novos desafios e pressões.

Com o intuito de verificar se o exame de Certificação Profissional, elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), é aplicado pelos Conselhos Regionais de Contabilidade em cada cidade, sendo defendido pela comunidade acadêmica por garantir um ensino de melhor qualidade, com profissionais preocupados em atender às demandas de mercado (SANTOS; RAMOS; GENESINI, 2013; CFC, 2007; NASCIMENTO, 2005), logo fica clara a necessidade de exigência no exame dos novos procedimentos contábeis.

2.4 Plano para Implementação dos Procedimentos Patrimoniais das Ipsas

Neste cenário, com a sequência das reformas contábeis, a STN editou os PIPCPs, continuando o processo de convergência da Casp às Ipsas. Os Procedimentos PIPCP compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público. Por esta razão, as variações patrimoniais

Tabela 2- Procedimentos determinadas pelo PIPCP

1. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.
2. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.
3. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.
4. Reconhecimento, mensuração e evidênciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas
5. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das provisões por competência
6. Evidênciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas
7. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)
8. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável
9. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo Ipsas, NBC TSP e MCASP)
10. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.
11. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).
12. Reconhecimento, mensuração e evidênciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.
13. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das obrigações com fornecedores por competência.
14. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das demais obrigações por competência.
15. Reconhecimento, mensuração e evidênciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.
17. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.
18. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos estoques.
19. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas Ipsas, NBC TSP e MCASP.

Fonte: elaborado pelos autores.

devem ser registradas pelo regime de competência, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público.

Dessa forma, o PIPCP elenca 19 procedimentos para serem colocados em prática (Tabela 2), sendo importante a análise comparativa de tais pontos com os assuntos presentes nas ementas das Ipes e quanto à sua cobrança no exame para Certificação Profissional.

3. Metodologia

Segundo Silva & Menezes (2005), a quantidade total de indivíduos que apresentam características semelhantes que são definidas para um estudo

é o universo. Dessa forma, o universo dessa pesquisa abrange 77 unidades de Ipes identificadas e catalogadas dentro do território brasileiro.

Por conseguinte, Lakatos & Marconi (2003) descrevem a amostra como a observação da parte de um universo. Logo, sob esta perspectiva neste estudo os dados fundamentam duas análises: correspondente a oferta das disciplinas de Casp, em que a amostra compreendeu todo o universo de 77 Ipes; e, na segunda análise, a amostra compreendeu 49 Ipes, que disponibilizam os planos de ensino de suas disciplinas relacionadas a Casp em seus sítios eletrônicos. Dessa forma, foram analisadas as variáveis de Casp e a certificação profissional, que foram extraídas em dezembro de 2018.

No que se refere aos procedimentos, esta pesquisa é caracterizada como documental. Primeiramente, sendo realizados levantamentos nos sítios eletrônicos sites das 77 Ipes catalogadas (Apêndice). Após a realização dos levantamentos de dados das Ipes, objetivou-se coletar e mensurar o quantitativo de disciplinas relacionadas à Casp. Por conseguinte, realizou-se outra análise, com base nas 49 Ipes que disponibilizam seus planos de ensino por matéria, permitindo averiguar os assuntos mais abordados e previstos para o ensino de Casp.

Além de verificar o panorama sobre o ensino e certificação, buscou-se analisar como as universidades públicas de cada região estão oferecendo ensino sobre Casp, verificando quais têm maior oferta de disciplinas, com maior carga horária total, com maior número de obrigatórias por estado e com maior carga-horária média por disciplina.

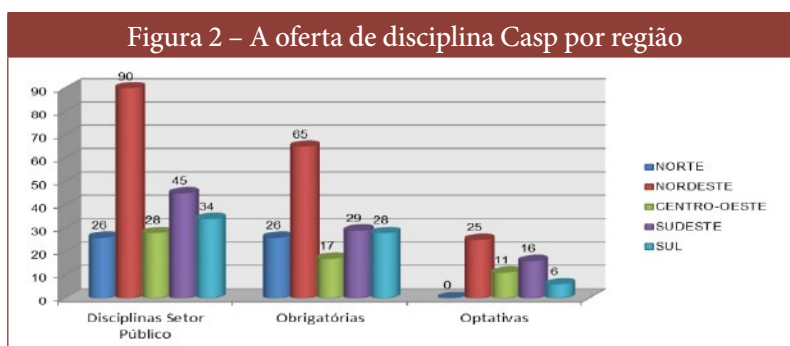
No tocante à abordagem, essa é uma pesquisa qualitativa, em razão do objetivo de se fazer uma discriminação e catalogação de quais são os conteúdos mais abordados no ensino de Casp no Brasil, sendo feito um paralelo com os conteúdos mais arguidos pelo exame para Certificação Profissional e com as mudanças advindas da implementação das Ipsas no setor público.

4. Análise dos Resultados

4.1 Quantidade de Disciplinas Oferecidas por Região

Pode-se observar, por meio da modalidade oferecida (obrigatória ou optativa), a relevância dada às disciplinas do Setor Público. Na Tabela 3, infere-se que mais de 70% das disciplinas são oferecidas como obrigatórias, o que revela a importância dada às disciplinas relacionados à Casp. A região Nordeste é a que

Área	Cursos	(%)
Obrigatórias	166	74,11
Optativas	58	25,89
Total	224	100



Região	IPES	Total de Disciplinas	Média de disciplinas por IPES	F. Relativa/ Disciplinas por região
Nordeste	24	90	3,75	40%
Norte	10	27	2,7	12%
Centro- Oeste	11	28	2,55	13%
Sudeste	19	45	2,37	20%
Sul	19	34	1,79	15%
Total	77	224	2,91	100%

Região	Total de disciplinas	Disciplinas Obrigatórias	%
Norte	27	27	100%
Sul	34	28	82,35%
Nordeste	90	65	72,22%
Sudeste	45	29	64,44%
Centro-Oeste	28	17	60,71%
Total	224	166	74,11%

mais ofertas disciplinas relacionadas à Casp, incluindo obrigatórias e optativas, como destacado na Figura 2.

Vale ressaltar que existe maior quantidade de Ipes com o curso de Ciências Contábeis na região Nordeste, o que pode justificar seu destaque. Sendo assim, a melhor forma de análise foi, proporcionalmente, com relação à quantidade total de disciplinas oferecidas em cada região e às Ipes, ou seja, a média por região, conforme identificado nas tabelas 4 e 5.

Quando se analisa o número médio de disciplinas por Ipes, o Nordeste continua com o melhor resultado entre as regiões, ao contrário da região Sul, onde a média resultou em menos de 2 disciplinas por Ipes, ainda é válido acrescentar que a região Nordeste representa 40% da oferta de disciplinas relacionadas à Casp. A região Norte é a que apresenta menor frequência relativa, com 12%, juntamente com o Centro-Oeste, que faz referência a 13%.

Quando se analisa o número médio de disciplinas por Ipes, o Nordeste continua com o melhor resultado entre as regiões, ao contrário da região Sul, onde a média resultou em menos de 2 disciplinas por Ipes.

Na análise da Tabela 5, destaca-se que, apesar de a região Nordeste ter o maior número de disciplinas, quando analisado proporcionalmente, é a região Norte que obtém o melhor resultado, pois 100% de suas disciplinas são obrigatórias, demonstrando outra perspectiva relacionada à relevância dada a essa área do conhecimento. No entanto, a região Centro-Oeste foi a que obteve menor resultado, com cerca de 60% de disciplinas obrigatórias.

No entanto, é perceptível que, das 5 regiões brasileiras analisadas pelo estudo, apenas duas apresentam percentuais inferiores mediante ao nível brasileiro geral encontrado na pesquisa sendo essas: Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste do país.

4.2 Panorama da Oferta de Disciplinas Casp

Os resultados referentes à oferta Casp estão resumidos na Tabela 6, limitados aos dados obtidos na amostra.

Na Tabela 6, constam os resultados encontrados referentes à oferta de disciplinas com conteúdo relacionado à Casp. O critério aqui utilizado para métrica diz respeito ao conteúdo pragmático previsto na ementa da disciplina nas instituições. O maior destaque entre as regiões é da região Nordeste, cuja oferta maior número de disciplinas (90), bem como maior número de obrigatórias (65) e de carga horária total (5.076 horas). O Sul possui maior carga horária média por disciplina.

Com relação à análise por estados, Rio Grande do Norte e Bahia se destacam com maior ofer-

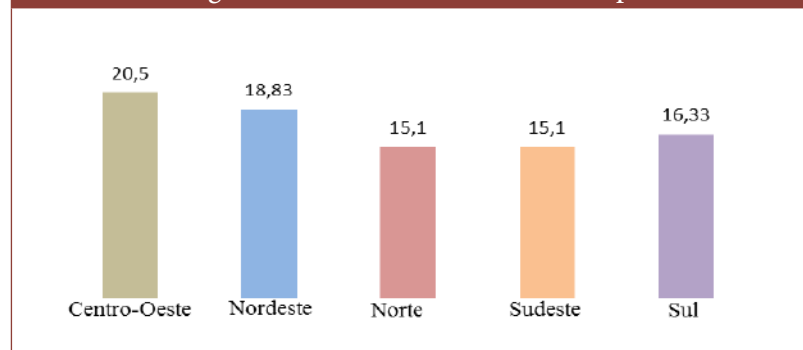
Tabela 6 - Panorama das disciplinas relacionadas à Casp

Destques	Localidade	Resultado
Região que mais oferta	Nordeste	90 disciplinas
Região com maior oferta média	Nordeste	3,75 disciplinas
Região com maior CH total	Nordeste	5076 horas
Região com maior CH média	Sul	74,5 por disciplina*
Região com mais obrigatórias	Nordeste	65 disciplinas
Estado que mais oferta	BA e RN	19 disciplinas
Estado com maior oferta média	RN	6,33 disciplinas
Estado com maior CH total	PR	1.406 horas
Estado com maior CH média	GO	73,71 horas por disciplina*
Estado com mais obrigatórias	PR	14 disciplinas
Ipes que mais oferta	UnB	8 disciplinas**
Ipes com maior CH total	UERN e UFRN	420 horas
Ipes com maior CH média	Unespar/Unioeste (unidades Foz e Cascavel)	136 horas*/
Ipes com mais obrigatórias	UFRN	6 disciplinas

*o resultado indica maior concentração de horas em uma disciplina

** não foi possível identificar a carga horária da disciplina, por isso a UnB não foi destacada nos principais resultados.

Figura 3 - Média de conteúdos de Casp



ta de disciplinas (19), e o Paraná com maior CH total (1584) e maior número de obrigatórias por estado (14); Goiás, por sua vez, possui maior CH média por disciplina (74).

No que se refere às Ipes, a UERN e UFRN foram as que apresentaram maior carga horária total. A UFRN ofertou maior número de disciplinas obrigatórias (6) e a UERN apresentou maior carga horária total (420). Individualmente, a Unespar e a Unioeste são as que oferecem maior número de horas em uma disciplina. A UnB foi a que apresentou maior número de disciplinas (8), embora não seja mencionada por não disponibilizar a informação sobre carga horária.

4.3 Análise das Ementas

Neste ponto foram analisadas as 49 Ipes, que disponibilizam seus respectivos planos de ensino em suas plataformas digitais. Foram elencados os conteúdos que estão sendo ofertados em 2018 (dados coletados), abrangendo a totalidade de 64 conteúdos de Casp. A região Centro-Oeste apresenta a melhor média (20,5), seguido da região Nordeste (18,83) e da Sul (16,33).



Os assuntos previstos nos planos de ensino das disciplinas Casp foram: Plano de Contas, Receita e Despesa (Tabela 7). Os assuntos: Sistema Orçamentário, Administração, Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei Orçamentária Anual, indicam que 40% dos assuntos mais coincidentes nas ementas das disciplinas se referem a procedimentos orçamentários.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) é o assunto mais incidente e está diretamente ligado aos objetivos de implementação das Ipsas no Brasil, considerando-se que foi o passo inicial no processo de convergência: adoção de um plano de contas único desenvolvido para os mais de 5 mil entes federativos.

4.4 Certificação Profissional

Nesta sessão, para verificar se o exame para certificação profissional está alinhado aos novos procedimentos, foram analisados os últimos exames entre 2016 e 2018, disponíveis na página do Conselho Federal de Contabilidade (cfc.org.br). Das questões referentes à Casp, os temas mais exigidos foram: Ativos e passivos, Lei n.º 4.320, LRF, Plano de Contas, entre outros evidenciados na Tabela 8. Assim, verificou-se que os assuntos mais exigidos para a certificação profissional coincidem com os propostos nas ementas analisadas (Figura 3).

Com base nos resultados encontrados, verificou-se que existe maior coincidência dos assuntos das ementas com a certificação profissional do que com os assuntos do PIPCP. Na mesma linha do que foi evidenciado por Zhang et al. (2014), existe uma inconsistência entre o ensino e os objetivos da prática profissional.

Tabela 7 - Assuntos que mais frequentes nas ementas das IPES

	Quantidade	Disciplinas de Casp
1º	30	Plano de Contas
2º	30	Receita
3º	30	Despesa
4º	28	Patrimônio
5º	27	Sistema Orçamentário
6º	26	Administração
7º	26	Lei de Responsabilidade Fiscal
8º	26	Conceituação, objeto de estudo
9º	23	Lei Orçamentária Anual
10º	19	Sistema Patrimonial

Tabela 8 - Assuntos exigidos pelo CFC

Assunto	Quantidade de Questões
Plano de Contas	3
Lei 4320/64	2
Receita Pública	2
Despesa Pública	2
Ativos e Passivos	1
Dívida Pública	1
Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	1
NBCT SP	1
Variação Patrimonial	1

5. Conclusão

O objetivo do trabalho foi alcançado, pois foi possível analisar o panorama do ensino sobre Casp no Brasil, traçando uma análise prática com as exigências do exame para Certificação Profissional e da convergência para as Ipsas por meio do PIPCP. Doravante, verificou-se apresentar a região Nordeste como a que mais se destaca no ensino de Casp, medida por meio da carga horária oferecida. A oferta média de carga horária no Brasil por disciplina é de 64 horas.

Os resultados revelaram que os assuntos sobre Casp previstos nas ementas das disciplinas das Ipsas coincidem com o exigido no exame para Certificação Profissional, aplicado pelo CRC. Nesse intuito, foi ainda apurada a não inclusão dos pontos previstos pelo PIPCP como parte dos planos de ensino de Casp. Assim, revela-se que o exame orienta os assuntos

ensinados. Ainda sobre as práticas do PIPCP, destaca-se a possibilidade da inclusão dos assuntos das Ipsas referentes à Receita e Despesa com enfoque patrimonial, pois estão entre os assuntos mais frequentes nas ementas.

A proposta de modificar e atualizar as disciplinas de Casp deveria ser o primeiro objetivo de curto prazo para adoção das Ipsas. Nesse sentido, seriam incluídos os mais de mil cursos e professores, entre instituições públicas e privadas no Brasil no processo de convergência com as Ipsas. Destaca-se a importância do processo interdisciplinar na construção do plano de estudos (MIRANDA & MIRANDA, 2006). Assim, nasce a necessidade de incorporar em disciplinas do setor empresarial, casos e exemplos que se estendam ao setor público. As mudanças devem levar em conta a revisão dos objetivos gerais dos cursos, as novas demandas do projeto curricular e o contexto dentro do processo de ensino-aprendizagem (AGUDO, 2006).

6. Apêndice

Unidades Federativas e Ipes Consultadas							
1	ES	Federal do Espírito Santo	1			Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná	39
2	MG	Estadual de Montes Claros	2			Tecnológica Federal Paraná UFTPR	40
		Federal de Minas Gerais	3			Federal do Paraná	41
		Federal Uberlândia	4	10	SC	Regional de Blumenau	42
		Federal de Viscosa	5			Centro Universitário Municipal de São José	43
		Federal de Juiz de Fora	6			Estadual de Santa Catarina	44
		Estadual de Minas Gerais	7			Federal de Santa Catarina	45
		Universidade Federal de São João del-Rei	8	11	RS	Fundação Universitaria Federal do Rio Grande	46
		Federal do Vale do Jequitinhonha e Mucuri	9			Universidade Federal de Santa Maria	47
	SP	Federal de São Paulo	10			Universidade Federal do Rio Grande do Sul	48
		Instituto Municipal Ensino Superior de Bebedouro	11	12	TO	Universidade Estadual do Tocantins	49
		Centro Universitário Municipal de Franca	12			Federal de Tocantins	50
		USP FEA/RP	13	13	SE	Federal de Sergipe	51
	RJ	Estadual do Rio de Janeiro	14	14	RN	Federal do Rio Grande do Norte	52
		Federal do Rio de Janeiro	15			Estadual do Rio Grande do Norte	53
		Universidade Federal Fluminense Volta redonda	16			Federal Rural do Semi-Árido	54
		Universidade Federal Fluminense Macaé	17	15	RR*	Federal de Roraima	55
		Federal Rural do Rio de Janeiro	18			Estadual de Roraima	56
	DF	Universidade de Brasília	19	16	MA*	Federal do Maranhão	57
	GO	Estadual de Goiás	20	17	CE*	Federal do Ceará	58
		Federal de Goiás	21			Estadual Vale do Carau	59
		Universidade do Rio Verde	22	18	BA	Federal da Bahia	60
		Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas de Goiatuba (UNICERRADO)	23			Estadual de Feira de Santana	61
		Faculdade de Educação e Ciências Humanas de Anicuns	24			do Estado da Bahia	62
	MT	Estadual de Mato Grosso	25			Estadual do Sudoeste da Bahia	63
		Federal de Mato Grosso	26			Estadual de Santa Cruz	64
8	MS	Estadual de Mato Grosso do Sul	27	19	PE*	Federal de Pernambuco	65
		Federal de Mato Grosso do Sul	28			Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina	66
		Federal da Grande Dourados	29	20	AL*	Estadual de Alagoas	67
9	PR	Estadual do Centro-Oeste(GUARAPAVA)	30			Federal de Alagoas	68
		Estadual do Centro-Oeste(IRATI)	31	21	PB	Estadual da Paraíba	69
		Estadual do Oeste do Paraná foz do ig	32			Federal da Paraíba	70
		Estadual do Oeste do Paraná casc	33			Federal de Campina Grande	71
		Estadual de Maringá	34	22	PA*	Federal do Sul e Sudeste do Pará	72
		Estadual Londrina	35			Federal Rural da Amazônia	73
		Estadual de Ponta Grossa	36	23	AM*	Estadual do Amazonas	74
		Estadual do Norte do Paraná	37			Federal de Amazonas	75
		Estadual do Paraná	38	24	RO*	Federal de Rondônia	76
		Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná	39	25	PI	Federal do Piauí	77



Referências

- ABREU, R. (2015). Accounting for citizenship: The role of accountant. *Procedia Economics and Finance*, 26, 933-941.
- AGUDO, J. L. B. (2006) Diseño curricular en la enseñanza universitaria desde la perspectiva de los ECTS. Zaragoza: ICE, Universidad de Zaragoza.
- BRASIL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2008
- CARDOSO, R. L., & Riccio, E. L. (2010). Existem competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador?: Um estudo sobre os contadores brasileiros. *REGE Revista de Gestão*, 17(3), 353-367.
- CAVALCANTI, L. T. (2013). Análise sobre o nível de similaridade dos currículos dos cursos de ciências contábeis das instituições de ensino superior do estado de goiás em relação ao currículo mundial proposto pelo ISAR/UNCTAD/ONU.
- CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Câmara de Educação Superior. Resolução CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Brasília, DF, 2004. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 dez. 2004. Seção 1, p. 15. Disponível: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2017.
- DELLAPORTAS, S., & Hassall, T. (2013). Experiential learning in accounting education: A prison visit. *The British Accounting Review*, 45(1), 24-36.
- ETZKOWITZ, H., Webster, A., Gebhardt, C., & Terra, B. R. C. (2000). The future of the university and the university of the future: Evolution of ivory tower to entrepreneurial paradigm. *Research Policy*, 29(2), 313-330
- HOWIESON, B. (2003). Accounting practice in the new millennium: Is accounting education ready to meet the challenge? *The British Accounting Review*, 35(2), 69-103.
- JORGE DE JESUS, M., & Eirado, J. (2012). Relevance of accounting information to public sector accountability: A study of Brazilian federal public universities. *Tékhne*, 10(2), 87-98. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1016/j.tekhne.2012.10.001>. Acesso em: 03/12/18
- LAKATOS, Eva Maria; Marconi, Marina De Andrade. Fundamentos de metodologia científica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MILNE, M. J., & Mcconnell, P. J. (2001). Problem-based learning: A pedagogy for using case material in accounting education. *Accounting Education*, 10(1), 61-82.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Sistema e-MEC. 2016. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>> Acesso em: 12/12/18
- MIRANDA, C., & Miranda, R. (2006). Interdisciplinaridade e métodos de ensino no curso de contabilidade: Um estudo no nordeste paulista. En *Actas [del] 6º Congreso USP Contraloría y Contabilidad*. São Paulo, SP, Brasil: Universidad de São Paulo. Recuperado de <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos62006/426.pdf>. Acesso em: 10/12/18
- REBELE, J. E., & Pierre, E. K. S. (2015). Stagnation in accounting education research. *Journal of Accounting Education*, 33(2), 128-137.
- SAMSUDDIN, M. E., Khairani, N. S., Wahid, E. A., & Sata, F. H. A. (2015). Awareness, motivations and readiness for professional accounting education: A case of accounting students in UiTM johor. *Procedia Economics and Finance*, 31, 124- 133.
- SANTOURIDIS, I., Tsifora, E., Trivellas, P., & Nikolopoulos, S. (2014). Revising greek accounting & finance education in an economic crisis environment. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 148, 428-436.
- SANTOS, M. O.; Ramos, H.; Genesini, R. Contabilidade pública e o exame de suficiência. In: MOSTRA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DO CESUCA, 7., Cachoeirinha, RS, 2013. Anais da Cachoeirinha, RS: CESUCA; Faculdade INEDI, 2013.

SIMONS, K., Higgins, M., & Lowe, D. (1995). A profile of communication apprehension in accounting majors: Implications for teaching and curriculum revision. *Journal of Accounting Education*, 13(2), 159-176.

SILVA, Edna Lúcia Da; Menezes, Estera Muszkat. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. 4. ed. rev. atual. Florianópolis: UFSC, 2005.

STANLEY, T., & Marsden, S. (2013). Accountancy capstone: Enhancing integration and professional identity. *Journal of Accounting Education*, 31(4), 363-382.

TORMO-CARBÓ, G., Seguí-Mas, E., & Oltra, V. (2016). Accounting Ethics in Unfriendly Environments: The Educational Challenge. *Journal of Business Ethics*, 135(1), 161-175. doi: 10.1007/s10551-014-2455-6

ZHANG, G., Boyce, G., & Ahmed, K. (2014). Institutional changes in university accounting education in post-revolutionary china: From political orientation to internationalization. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 819-843.

