

Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo

Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones (UERJ) - kpadrones@hotmail.com

Ana Carolina Vasconcelos Colares (PUC Minas) - carolina_colares@hotmail.com

Waldir Jorge Ladeira dos Santos (UERJ) - wladeira@crcrj.org.br

Resumo:

Considerando a atual convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards), o presente estudo objetivou analisar em que nível se encontra a implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e quais as principais dificuldades identificadas neste processo. A pesquisa é classificada como descritiva, quanto aos meios é survey, e quanto à abordagem do problema é quantitativa. Com base em uma amostra não probabilística de 274 profissionais contadores atuantes em órgãos públicos, foi possível concluir que apesar da prorrogação do prazo por duas vezes, o nível de implantação das normas nos órgãos pesquisados é ainda muito baixo, incluindo os órgãos federais. Observou-se, também, que é consenso entre os respondentes que a implantação das IPSAS é importante para a melhoria dos controles, maior comparabilidade dos demonstrativos e redução das possíveis fraudes. No entanto, três fatores são principais dificultadores para a eficiência na implantação: a conscientização dos gestores públicos, a falta de autonomia dos contadores na execução de suas tarefas e o pouco ou falta de treinamento aos servidores.

Palavras-chave: *Contabilidade pública. IPSAS. Convergência*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo

Resumo

Considerando a atual convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*), o presente estudo objetivou analisar em que nível se encontra a implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e quais as principais dificuldades identificadas neste processo. A pesquisa é classificada como descritiva, quanto aos meios é *survey*, e quanto à abordagem do problema é quantitativa. Com base em uma amostra não probabilística de 274 profissionais contadores atuantes em órgãos públicos, foi possível concluir que apesar da prorrogação do prazo por duas vezes, o nível de implantação das normas nos órgãos pesquisados é ainda muito baixo, incluindo os órgãos federais. Observou-se, também, que é consenso entre os respondentes que a implantação das IPSAS é importante para a melhoria dos controles, maior comparabilidade dos demonstrativos e redução das possíveis fraudes. No entanto, três fatores são principais dificultadores para a eficiência na implantação: a conscientização dos gestores públicos, a falta de autonomia dos contadores na execução de suas tarefas e o pouco ou falta de treinamento aos servidores.

Palavras-chave: Contabilidade pública. IPSAS. NBC T SP. Convergência.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

1. Introdução

De acordo com Chan (2009) as IPSAS são a versão do governo das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor privado (*International Financial Reporting Standards*), partido da suposição de que há tantas transações comuns nos setores público e privado que é possível, e de fato preferível, ter um conjunto de princípios contábeis geralmente aceitos para ambos os setores. A maioria das IPSAS, portanto, pode ser definido por meio de alterações modestas para os padrões promulgadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). No contexto brasileiro, Queiroz e Rodrigues (2012) destacam que a convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*) provocou significativas alterações conceituais e práticas, em especial, na estrutura das demonstrações contábeis.

Roje, Vašiček e Vašiček (2010) entendem que mesmo que tenha havido controvérsia sobre se a introdução de técnicas de gestão e contabilidade do setor privado para o setor público, é adequado – tendo em vista a ausência de fins lucrativos do setor das administrações públicas – a mudança para regime de competência nos relatórios financeiros e de orçamento do governo, seguido pela adoção das IPSAS ganhou aceitação global. Nesse sentido, Chan (2009) destaca que as IPSAS tornaram-se de fato referências internacionais para avaliar as práticas contábeis do governo em todo o mundo. Por outro lado, Christiaen *et al.* (2013) enfatizam que apesar da implementação internacional de contabilidade de exercício (regime de competência), os sistemas de informação financeira no setor público ainda são relativamente divergentes.

Na visão de Machado, Freytag e Maliski (2012) o principal foco das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) que convergem com as Normas IPSAS é que consistem no resgate da contabilidade patrimonial, evidenciando que o objeto da contabilidade é o patrimônio e não somente o controle do orçamento, fazendo uma separação dos mesmos, para que seja registrado e controlado o patrimônio público. Além

disso, a pesquisa da PWC (2013) complementa que a harmonização das normas de contabilidade do setor público de alta qualidade a nível internacional aumenta também a credibilidade das demonstrações financeiras do governo e facilita a comparação dentro do setor público global.

Fragoso *et al.* (2012) analisaram por meio de uma análise comparativa o estágio de convergência conceitual entre as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCTSP) e as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), destacando que ainda há diversos aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência às normas internacionais, sendo a convergência ainda considerada parcial.

Já na pesquisa da PWC (2013) realizada com 100 países, foi observado que a falta de pessoal treinado e os requisitos do sistema de TI são os principais desafios no processo de harmonização das normas de contabilidade do setor público. O estudo destaca que o regime de competência é mais complexo do que o regime de caixa, pois requer maior conhecimento técnico de contabilidade, aumento do julgamento profissional, um maior envolvimento dos funcionários não contábeis no processo de tomada de decisão e um sistema que forneça os dados necessários para essa contabilidade.

Considerando os estudos abordados anteriormente, a presente pesquisa busca responder com base na percepção dos profissionais de contabilidade pública o seguinte questionamento: Em que nível se encontra a implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e quais as principais dificuldades identificadas neste processo?

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

Esta pesquisa está dividida em cinco seções incluindo esta introdução. A segunda seção expõe uma revisão de literatura destacando o contexto atual das normas de contabilidade pública no Brasil. A terceira seção aborda os aspectos metodológicos da pesquisa, seguida dos resultados encontrados na quarta seção. Por fim, a última seção apresenta as principais conclusões do estudo seguida das referências consultadas.

2. Referencial Teórico

Por muitos anos, no Brasil, não houve uma normatização adequada para nortear o gestor público quanto as suas limitações, obrigações e direitos em relação ao orçamento e a contabilidade pública. A primeira tentativa de normatização sobre o assunto, segundo Silva (1996), foi com a chegada de D. João VI a Colônia em 1808, onde foi instituído o Erário Régio -Tesouro - e criado o Conselho da Fazenda, com a finalidade de administrar, distribuir, contabilizar e assentar o patrimônio real e os fundos públicos.

Em 1824 e 1891 surgiram as primeiras Constituições que não traziam em seu conteúdo a questão orçamentária. A Lei nº 23, de 30 de outubro de 1891, teve a sua importância, sendo mais tarde alterada pela Lei nº 30 que atribuiu poderes ao Ministério da Fazenda para conduzir o processo de elaboração da proposta orçamentária.

Com a Reforma Constitucional de 1926 passaram-se os poderes de elaboração do orçamento ao Poder Executivo, confirmada posteriormente pela Constituição de 1934 e normatizada pela Constituição de 1946, denominada de Planejamento.

Em 17 de março de 1964 foi promulgada a Lei nº 4.320, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos de todas as esferas (União,

Estados e Municípios). No dia 10 de março de 1986, pelo Decreto nº 92.452, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional, instituindo-se o órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal.

Com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal inicia-se um marco definitivo no caminho da transparência e moralização da atividade pública brasileira, o que não era sem tempo. Esta Lei alterou definitivamente o comportamento dos administradores públicos quanto à forma de gerirem o patrimônio público. Cita a referida Lei, em seu artigo 1º, § 1º o seguinte: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas [...]” (BRASIL, 2000).

No entanto, por muitos anos, a forma de interpretação da Lei nº 4.320/1964 não foi adequada aos princípios contábeis, visando somente o orçamento público e sua execução. Passadas mais de quatro décadas, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) percebeu tal fato e vem tomando medidas para que a contabilidade pública passe a ser tratada separadamente do orçamento público, uma vez que ambos têm finalidades diferentes.

Desta forma, a STN, na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, com base nos dispositivos legais: Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, vem emitindo normas gerais para atender ao disposto no parágrafo 2º, do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, de forma a padronizar procedimentos para a consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo. E tal padronização inicia-se com a elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que se apresenta em consonância com as Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, documento elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade com vistas à:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implantação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial (STN, 2009).

O referido documento estabelece três grandes diretrizes estratégicas, desdobradas em macros objetivos, que contribuem para o desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, cujas implantações deverão ocorrer a partir da celebração de parcerias entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e instituições que atuam de forma direta ou indireta, com a Contabilidade aplicada ao Setor Público:

- a) Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.
- b) Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
- c) Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2009).

Para demonstrar melhor a evolução histórica da contabilidade pública no Brasil, a Figura 1 resume a temporalidade dos principais fatos que tem influência direta ou indireta neste contexto.



Figura 1 – Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil.

Fonte: STN (2013)

Os prazos de implantação de tais procedimentos contábeis foram estabelecidos conforme portarias STN nº 828/2011 e 753/2012. Segundo Silva (2009), ao final deste processo de construção das Normas voltadas para o setor público (NBC T - SP) espera-se a convergência às 26 (vinte e seis) normas internacionais editadas pelo IFAC (*International Federation of Automatic Control*). As normas internacionais foram criadas para que todos os processos e operações contábeis adotados por órgãos públicos e autarquias estejam adequados aos padrões internacionais, similares ao modelo de *International Financial Reporting Standard* (IFRS) aplicado na iniciativa privada, só que adequado aos órgãos públicos, já que a contabilidade governamental tem suas peculiaridades, surgindo assim às normas internacionais de contabilidade pública, as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) que versam sobre os seguintes aspectos:

NORMA	ASSUNTO
IPSAS nº 01	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 02	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS nº 03	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificações de Erros
IPSAS nº 04	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 05	Custos de empréstimos
IPSAS nº 06	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS nº 07	Investimentos em Coligadas
IPSAS nº 08	Empreendimento Controlado em Conjunto
IPSAS nº 09	Receitas de transações com Contraprestação
IPSAS nº 10	Apresentação das Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS nº 11	Contratos de Construção
IPSAS nº 12	Estoques
IPSAS nº 13	Opções de Arrendamento Mercantil
IPSAS nº 14	Eventos Subseqüentes
IPSAS nº 16	Propriedade para Investimento
IPSAS nº 17	Ativo Imobilizado
IPSAS nº 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS nº 20	Evidenciação Sobre Partes Relacionadas
IPSAS nº 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não-gerador de Caixa
IPSAS nº 22	Divulgação de Informação Financeira Sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS nº 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS nº 24	Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 25	Benefícios a Empregados
IPSAS nº 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS nº 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS nº 28	Instrumentos Financeiros : Apresentação
IPSAS nº 31	Ativo Intangível

Quadro 1 – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Fonte: Elaborado pelos autores (2014)

Segundo Silva (2009), as NBC T - SP tem por objetivo a uniformização dos procedimentos contábeis internos e o reconhecimento da contabilidade como ciência que estuda o patrimônio. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público descreve na íntegra as 10 normas da NBC T – SP.

Segundo Silva (2009), as NBC T - SP tem por objetivo a uniformização dos procedimentos contábeis internos e o reconhecimento da contabilidade como ciência que estuda o patrimônio. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público descreve na íntegra as 10 normas da NBC T - SP, que no decorrer deste capítulo, poderão ser observados de forma mais sintética, o conteúdo das mesmas, nas próximas páginas.

A NBC T - SP 16.1 trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade governamental. Esta norma conceitua a contabilidade aplicada ao setor público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. Delimita como seu objeto ao patrimônio público, e caracteriza como sua função social evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público como forma de apoio: à tomada de decisões, à prestação de contas da gestão e a instrumentalização do controle social.

A NBC T - SP 16.2 trata do Patrimônio e Sistemas Contábeis. Esta norma estabelece a definição de patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas. No tocante a classificação dos elementos patrimoniais, a NBC T 16.2 estabelece critérios para a classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não-

Circulante, com base nos atributos de Conversibilidade (transformação de bem ou direito em moeda) e Exigibilidade (classificação das obrigações por prazo de vencimento).

A NBC T - SP 16.3 trata do planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. Esta norma estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público, planejamento este expresso em planos hierarquicamente interligados. A NBC T 16.3 define Plano como o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

A NBC T - SP 16.4 trata das transações no setor público. Esta norma caracteriza como transação no Setor Público os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, e enfatiza que o registro contábil deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A NBC T - SP 16.5 trata do registro contábil. Esta norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, apresenta as características do registro e das informações contábeis no setor público, trata da estrutura do plano de contas contábil, e abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica.

A NBC T - SP 16.5 dá ênfase à estruturação do sistema de informação contábil no momento em cita que este deve possuir plano de contas que contemple:

- Terminologia das contas e sua adequada codificação, identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, de forma que possibilite os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- Função e o funcionamento a cada uma das contas (circunstâncias de débito e crédito, inversão ou não de saldos, se transporta saldo para o exercício seguinte, etc.);
- Utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- Contas específicas que possibilitem a apuração de custos;
- Tabela de codificação de registro que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

A NBC T - SP 16.6 trata das Demonstrações Contábeis. Esta norma estabelece como Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico.

A NBC T - SP 16.7 trata da Consolidação das Demonstrações Contábeis. Esta norma conceitua Unidade Contábil Consolidada como a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas. A LRF prevê em seu artigo 56 que as Contas do Poder Executivo incluirão os Poderes Legislativo, Judiciário e o Ministério Público, o que cria a necessidade da elaboração do Balanço Consolidado do Ente. No entanto, a LRF determina que as Contas dos Poderes supracitados devem ser analisadas separadamente pelos Tribunais de Contas, o que resulta na elaboração de Balanços Consolidados para cada Poder. Para auxiliar no cumprimento dessa tarefa, cabe a criação de Unidade Contábil Consolidada para cada Poder e Unidade Contábil Consolidada Geral (abrangendo todos os Poderes), conforme previsto na NBCASP.

A NBC T - SP 16.8 trata do Controle Interno como aplicável às entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil. Segundo a norma o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de

recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

A NBC T - SP 16.9 trata da Depreciação, Amortização e Exaustão, estabelecendo critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.

A NBC T - SP 16.10 trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, estabelecendo critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Destaca-se a previsão de contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum (tais como praças, estradas, etc.).

A NBC T – SP 16.11 que foi aprovada em audiência pública em 18/10/2010, conforme informações constantes no *site* do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), determina que o processo de implantação do sistema de informações de custos (SICSP) deve ser sistemático e gradual, respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos que podem ser:

- i) identificação dos objetos de custos;
- ii) identificação dos custos diretos;
- iii) alocação dos custos diretos aos objetos de custos;
- iv) identificação dos custos indiretos;
- v) escolha do modelo de alocação dos custos indiretos deve observar sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício; vide item 3.3 – utilidade;
- vi) tratamento dos custos indiretos de acordo com o modelo adotado.

Para Alonso (1999), com os sistemas de informações existentes, o governo não sabe o quanto cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. Em resumo, o governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos, sendo fundamental para se atingir uma alocação eficiente, o conhecimento de custos. Assim esta NBC T 16.11 – SP representará um avanço na contabilidade pública.

3. Metodologia da Pesquisa

O estudo se classifica como uma pesquisa do tipo descritiva, uma vez que possui a finalidade precípua de analisar em que nível se encontra a implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e quais as principais dificuldades identificadas neste processo. A pesquisa descritiva é caracterizada por “[...] descrever, narrar, classificar as características de uma situação e estabelece conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o assunto” (CHAROUX, 2006, p. 39).

Com relação aos procedimentos da pesquisa, este artigo utiliza a pesquisa bibliográfica e de levantamento, como procedimentos para se atingir os seus objetivos. O levantamento ou *survey* é também utilizado na pesquisa e se caracteriza “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida [...] obter as conclusões correspondentes aos dados coletados” (GIL, 1999, p. 70).

O *survey* é aplicado nesta pesquisa com intuito de solicitar informações sobre as mudanças na contabilidade e as possíveis dificuldades em sua implantação nos entes públicos municipais, estaduais e federais. A análise comparativa entre revisão da literatura e pesquisa empírica tem como objetivo identificar as semelhanças e divergências identificadas em outros estudos, como Roje, Vašiček e Vašiček (2010), Fragoso *et al.* (2012) e PwC (2013).

Os resultados da pesquisa foram analisados por meio de dados quantitativos buscando evidenciar o estágio de implementação das IPSAS nos órgãos públicos, bem como a percepção dos profissionais contábeis sobre a aplicação dessas normas na gestão pública. A pesquisa quantitativa é aquela em que os dados e evidências podem ser mensurados, quantificados e analisados por meio de instrumentos estatísticos (BEUREN *et al.*, 2008).

3.1. Coleta e tratamento dos dados

Para a coleta dos dados foi enviado questionário elaborado pela ferramenta do *Google Docs* para profissionais contadores atuantes em entidades do setor público, nas esferas federal, estadual e municipal. O tamanho da amostra foi calculada utilizando 5% de significância e 90% de intervalo de confiança, totalizando 271 respostas, sendo recebidas ao todo 274. Os profissionais foram contactados via *e-mail* e *sites* de relacionamento, desta forma, a seleção dos respondentes é considerada como uma amostra por conveniência, na qual os elementos da população ou universo são selecionados conforme sua disponibilidade para o estudo, ou mesmo por conveniência do pesquisador. Hair Jr. *et al.* (2005) conceituam a amostra não probabilística por conveniência como as que envolvem a seleção de elementos que estejam mais disponíveis para tomar parte no estudo e que possam oferecer as informações necessárias.

O questionário é composto por três partes: i) características do respondente, que trata-se de questões fechadas de múltipla escolha com o intuito de conhecer os profissionais que participaram da pesquisa; ii) percepção sobre as IPSAS, na qual utilizou-se questões com escala *likert* de zero (discordo totalmente) à 10 (concordo totalmente); e iii) Processo de implantação das IPAS e NBCTS no seu órgão, com questões de múltipla escolha e uma questão aberta sobre os pontos positivos e negativos da implantação das IPSAS, bem como das dificuldades, com o intuito de deixar o respondente livre para discorrer sobre a questão.

Para analisar os dados do estudo, utilizou-se inicialmente a aplicação de estatísticas descritivas para se conhecer melhor o as características dos respondentes e sua percepção sobre a aplicação das IPSAS na gestão pública, sendo esses dados apresentados utilizando principalmente tabelas e gráficos. Sobre o nível de implantação das IPSAS, utilizou-se testes de diferença de médias para identificar se há diferenças estatisticamente significativas utilizando como variáveis a esfera de atuação do órgão (federal, estadual ou municipal) e poder (legislativo, executivo ou judiciário). Por fim, foi realizada uma análise qualitativa das respostas abertas sobre os pontos positivos e negativos da implantação das IPSAS, bem como das dificuldades.

4. Apresentação e análise dos resultados

Foram coletadas 274 respostas para esta pesquisa durante o período entre 23/01/14 a 25/07/14. Os respondentes foram 63% do sexo masculino e 37% do sexo feminino, sendo 57% dos respondentes com mais de 35 anos e 61% possuem especialização.

Quanto ao perfil dos respondentes e sua atuação profissional, 71% atuam na área contábil, 61% tem mais de 5 anos no serviço público e 64% mais de 5 anos que trabalham na área contábil. Enquanto 59% dos respondentes atua na área contábil, outros 20% trabalham na execução orçamentária e financeira do seu órgão. Apenas 29% dos respondentes possuem função gratificada e coordenam uma equipe e apenas 5% não possuem conhecimento do conteúdo das IPSAS e NBCTS.

além da contábil. Por outro lado, com uma média de 7,76, os servidores apresentam maior grau de concordância que as IPSAS contribuirão para melhorar a transparência e a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Sobre o processo de implantação das NBC T SP nos órgãos que atuam os servidores respondentes da pesquisa, foi questionado sobre quais normas foram totalmente implementadas, e o resultado está relacionado na Tabela 2.

Tabela 2 – Implementação total das NBC T SP

NORMA	Freq.	%
NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	131	48%
NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis	117	43%
NBCT 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	66	24%
NBCT 16.4 - Transações no Setor Público	74	27%
NBCT 16.5 - Registro Contábil	112	41%
NBCT 16.6 - Demonstrações Contábeis	86	31%
NBCT 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis	64	23%
NBCT 16.8 - Controle Interno	61	22%
NBCT 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão	81	30%
NBCT 16.10 - Avaliação/Mensuração Ativos/Passivos em Entidades Setor Público	45	16%
NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público	17	6%
Nenhuma	93	34%

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Com base na Tabela 2 é possível constatar que o processo de implementação das IPSAS nas entidades as quais atuam os respondentes da pesquisa ainda se encontra em um estágio inicial, pois em nenhuma das normas citadas obteve-se um percentual acima de 50% de entidades cuja realização da implementação da referida norma seja de forma plena. Observou-se também que 34% dos respondentes afirmaram que nenhuma das NBC Ts foi plenamente implementada nos órgão de atuação.

A Tabela 3 apresenta o valor médio da quantidade de NBC T SP que foram totalmente implementadas pelos órgãos de atuação dos respondentes do estudo.

Tabela 3 – Implementação total das NBC T SP por esfera governamental

Esfera de atuação	Média	Relação	p-valor
Estado	3,77	Estado x Município	0,79
União	2,75	Estado x União	0,08
Município	3,59	União x Município	0,05
Executivo	3,03	Executivo x Judiciário	0,41
Legislativo	4,00	Judiciário x Legislativo	0,25
Judiciário	1,75	Legislativo x Executivo	0,14

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

É possível observar na tabela 3 uma frequência muito baixa, no entanto, analisando a estatística descritiva é possível constatar que os órgãos estaduais têm uma média um pouco superior aqueles órgãos municipais e federais. Por outro lado, ao aplicar o Teste T de *Student* para analisar se essas médias são estatisticamente significativas, observou-se que as médias entre os órgão estaduais e municipais, devido a sua proximidade, não foram diferentes estatisticamente, enquanto que quando comparado com a União, constatou-se uma diferença significativa indicando que os órgãos federais apresentam um nível de implementação das normas contábeis abaixo dos órgãos estaduais e municipais. E quando comparados os órgãos executivos, judiciários e legislativos, não constatou-se diferenças significativas.

Ainda em relação à implantação das NBC T SP nos órgãos de atuação dos respondentes, foi questionado aos servidores suas opiniões sobre quais as maiores dificuldades encontradas no processo de implantação e obteve-se as respostas constantes do Figura 3.

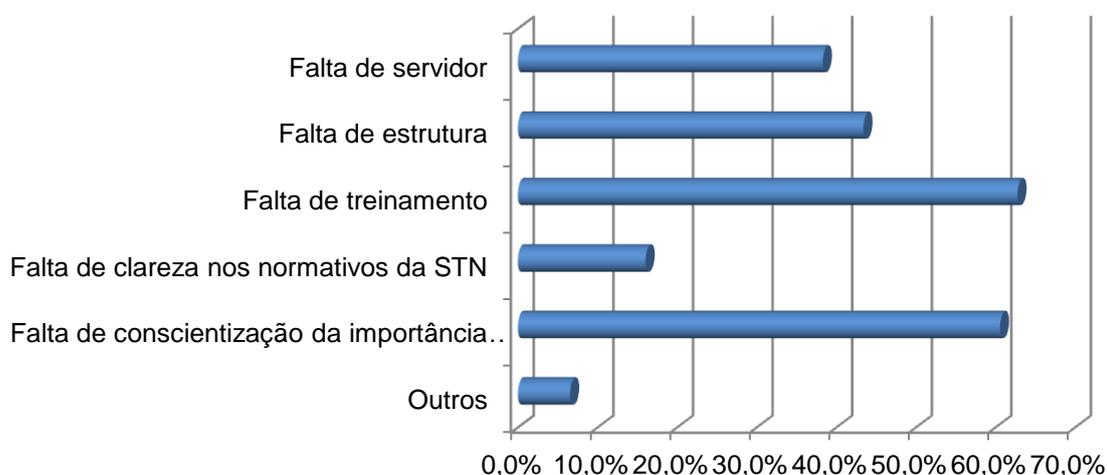


Figura 3 – Principais dificuldades na implantação das NBC T SP

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Conforme constatado no estudo da PwC (2013), também foi observado que a falta de treinamento (62,8%) é uma das principais dificuldades encontradas neste processo, seguida da falta de conscientização da importância da implantação pelos gestores (60,6%). Além disso, também foram bastante citadas a falta de estrutura (43,4%) e a de servidores (38,3%). Dentre os servidores que disseram que a falta de treinamento é uma das principais dificuldades, as opiniões são divididas sobre os motivos da ausência de treinamento, destacando principalmente que faltam cursos na cidade do órgão (32,8%), falta liberação do serviço para se fazer o curso (27,4%) e falta de orçamento para a execução de treinamento (23,7%).

Tabela 4 – Principais dificuldades na implantação das NBC T SP

Falta de orçamento	23,7%
Falta de interesse do servidor	22,6%
Falta de curso na sua cidade	32,8%
Falta de liberação pelo gestor	27,4%
Na minha opinião não há falta de treinamento para a implantação das IPSAS	19,3%
Outros	11,3%

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Sobre esse treinamento, a maioria dos respondentes acredita que deverá ser realizado pelo órgão que regulamente a contabilidade pública no Brasil (55%), seguido do órgão o qual o servidor pertence (23%) e os conselhos de classe (11%), conforme observado no Figura 4.

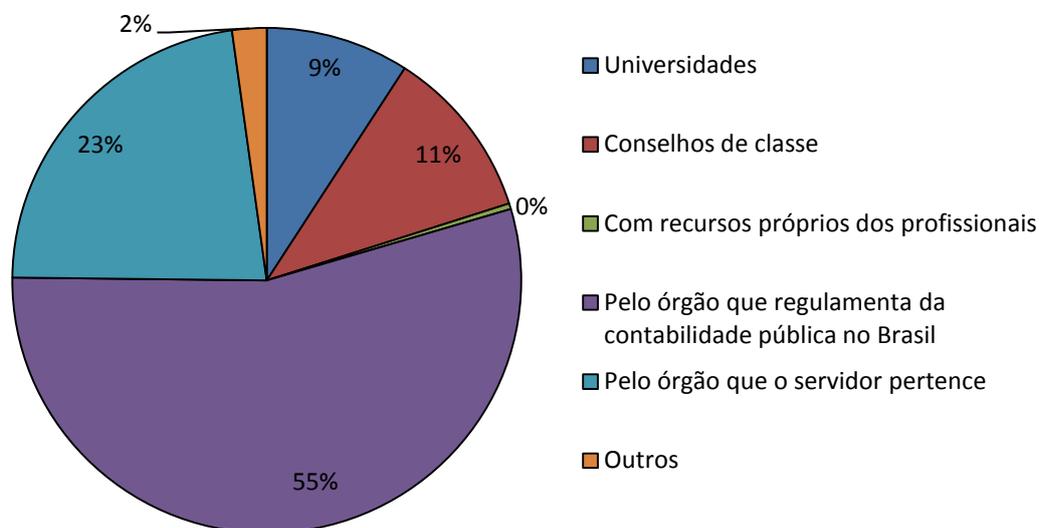


Figura 4 – Principais dificuldades na implantação das NBC T SP

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Por fim, foi feita uma pergunta aberta não obrigatória solicitando ao respondente que identificasse os pontos positivos e negativos da implantação, assim como suas dificuldades, caso as perguntas objetivas não tivessem sido suficientes para identificá-los. Desta forma, foram detectados como pontos negativos ou dificultadores desta implantação os relacionados na Tabela 5:

Tabela 5 – Pontos negativos sobre a implantação das NBC T SP

OPINIÕES	FREQ.
1. A falta de independência dos contadores públicos por falta de vontade política e ausência de carreira própria ligada ao órgão central, comprometendo a imparcialidade na geração das informações contábeis	10
2. A falta de interesse, compromisso e prioridade na implantação das IPSAS pelo gestor dos órgãos e pelos representantes máximos, como o presidente, ministros e secretários.	10
3. A prorrogação dos prazos limites para término da implantação traz acomodação aos servidores e conseqüentemente à morosidade neste processo.	6
4. Falta de valorização dos profissionais da área contábil	5
5. A falta de treinamento do servidor, devido à ausência em todas as localidades e ao custo elevado dos cursos quando não ofertados por outros órgãos públicos que mantêm uma oferta insuficiente	4
6. Contadores com desvio de função reduzindo o quadro de servidores capacitados para a implantação das IPSAS	4
7. O custo integral da implantação das IPSAS nos municípios e a falta de orçamento destinado especificamente para este projeto	2
8. Falta de padronização na estrutura hierárquica dos órgãos	2
9. A falta de pró-atividade dos órgãos de controle na fiscalização da implantação das IPSAS	2
10. Dificuldade na mensuração, avaliação e reavaliação dos bens móveis e imóveis	2

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Adicionalmente, vale destacar algumas respostas sobre a implantação das NBC T SP enfatizando, por exemplo, as dificuldades advindas do âmbito municipal, enfatizando a falta de compromisso e as dificuldades de capacitação dos servidores públicos.

Há no Brasil uma incoerência tamanha com determinadas decisões que às vezes é difícil de entender, nesse caso da "Nova Contabilidade" os municípios, como sempre, ficaram com a responsabilidade de arcar com todo o ônus da implantação, deveriam ter criado um programa de capacitação para os municípios ou mesmo disponibilizado recursos para arcar com as despesas de implantação. Destaco alguns pontos críticos sobre a implantação: sobre a capacitação do servidor, os cursos nem sempre estão na localidade e as despesas de deslocamento nem sempre são autorizadas e as empresas de consultoria que especializaram nessa temática cobram valores muito altos, o que deveria ser obrigação do Órgãos responsáveis, STN/MF, CFC, CRC; sobre o Sistema, esse ponto é muito polêmico pois ainda não há quem indique uma prefeitura que conseguiu de fato/efetivamente desenvolver o mesmo adquirir um sistema que atenda as exigências da Gestão da Nova Contabilidade, há muita especulação, a impressão que fica é que "inventaram o carro antes das rodas". Outro ponto é a conscientização dos gestores, há uma falta de compromisso/prioridade que é inaceitável, a impressão que passa é que isso não é importante, que não está na pauta... (RESULTADOS DA PESQUISA, 2014).

Além disso, deve ser mencionada a opinião de um respondente que afirma que “fora a falta de conscientização dos gestores, que é de longe a maior barreira à implementação das IPSAS, a inadequação dos sistemas informatizados, na sua maioria terceirizados, é um entrave bastante complicado de ser superado” (RESULTADOS DA PESQUISA, 2014). Tal percepção corrobora com Christiaen *et al.* (2013) que enfatizam que apesar da implementação internacional de contabilidade de exercício (regime de competência), os sistemas de informação financeira no setor público ainda são relativamente divergentes e também a pesquisa da PWC (2013) que constatou que os requisitos do sistema de TI são uns dos principais desafios no processo de harmonização das normas de contabilidade do setor público.

Por fim, como ponto positivo, apenas um foi citado por três respondentes e referiu-se a possibilidade de inibição da ilegalidade e fraudes após a implantação das IPSAS.

5. Conclusões

Considerando a atual convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*), o presente estudo objetivou analisar em que nível se encontra a implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e quais as principais dificuldades identificadas neste processo. Desta forma, como pode ser observado na análise dos resultados, apesar da prorrogação do prazo por duas vezes, o nível de implantação das NBCT SP nos órgãos é ainda muito baixo.

É um consenso pelos contadores públicos respondentes desta pesquisa que a implantação das IPSAS é importante para a melhoria dos controles, maior comparabilidade dos demonstrativos e redução das possíveis fraudes. No entanto, três fatores são principais dificultadores para a eficiência na implantação: a conscientização dos gestores públicos, a falta de autonomia dos contadores na execução de suas tarefas e o treinamento dos servidores.

O único item que a pesquisa nos permite inferir uma solução é em relação aos treinamentos, uma maior oferta de cursos e um maior incentivo a programas de educação continuada de forma a manter o profissional executor periodicamente atualizado.

Sugere-se como pesquisa futura, um estudo com os gestores públicos para identificar os motivos da falta de conscientização e prioridade para implantação das NBCT SP já que

estas são legalmente obrigatórias, assim como um estudo para identificar o motivo da falta de autonomia na execução das atividades contábeis.

Referências

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan/mar. 1999.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora e colaboradora). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: jul. 2014. Brasília, 4 de maio de 2000.

CHAN, James L. International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues. In: **The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS**, edited by Mariano D'Amore. Milan, Italy: McGraw-Hill, 2009, pp. 19-33.

CHAROUX, Ofélia M. G. **Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento**. 3ª Ed. São Paulo: DVS Editora, 2006.

CHRISTIAEN, Johan; VANHEE, Christophe; MANES-ROSSI, Francesca; AVERSANO, Natalia. The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison. **Working Paper of Faculty of Economics and Business Administration, Ghent University, Belgium from Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration**, 2013.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; MACÊDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PERDENEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, Brasília, v. 6, n. 4, art. 6, p. 434-447, out./dez. 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAIR JR., Joseph. F.; BABIN, Barry; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

MACHADO, Rosaly; FREYTAG, Daniele; MALISKI, Karla Renata. Mudanças de critério contábil na depreciação no setor público: um relato dos procedimentos realizados em uma instituição pública. **Publ. UEPG Ci. Soc. Apl.**, Ponta Grossa, 20 (1): 99-111, jan/jun. 2012.

PWC. PricewaterhouseCoopers. **Towards a new era in government accounting and reporting**. Disponível em: http://preview.thenewsmarket.com/Previews/PWC/DocumentAssets/284413_v2.pdf. Acesso em: jul. 2014. PwC Global survey on accounting and financial reporting by central governments, 2013.

QUEIROZ, Igor de Assis Sanderson de; RODRIGUES, Adriano. O Efeito das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) sobre a Aplicabilidade dos Índices de Kohama para Análise de Balanços Patrimoniais da União. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 55, p. 24 - 31, set./dez, 2012.

ROJE, Gorana; VAŠIČEK, Davor; VAŠIČEK, Vesna. Accounting regulation and IPSAS implementation: Efforts of transition countries toward IPSAS compliance. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, December, Vol.6, No.12, 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal - Modernização da Gestão Pública (cartilha)**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2013.