



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Implementação da Nova Contabilidade Pública na Administração Federal Brasileira – Sob a Ótica da Avaliação dos Relatórios de Gestão de 2018

Marcos Roberto dos Santos

Universidade Federal do Paraná (UFPR)

E-mail: marcos.santos@ufpr.br

Blênio Cezar Severo Peixe

Universidade Federal do Paraná (UFPR)

E-mail: bleniocsp@gmail.com

Resumo

O processo de implementação das NBCASP na Administração Pública Federal Brasileira segue o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), foram estabelecidos de forma gradual a partir de cronograma distinto das demais esferas de governo, com prazos até 2021, e alguns ainda sem definição. Pesquisas a respeito do processo de implementação tem apresentado os benefícios e os desafios enfrentados neste movimento. A partir deste contexto, o objetivo deste estudo foi avaliar a aplicabilidade da nova contabilidade pública no setor público federal brasileiro. Valendo-se de uma pesquisa qualitativa e quantitativa, com procedimento documental por meio de análise descritiva exploratória, a partir da avaliação de 145 declarações de contadores, obtidas dos Relatórios de Gestão do ano de 2018. Foram identificadas 109 unidades com indicativo de restrição, representando 75,17% da amostra, sendo que as mais apontadas trataram de procedimentos de Estoques, Ativos Imobilizado e Intangível. Adicionalmente foram coletadas justificativas contemplando barreiras e dificuldades no processo de implementação das NBCASP, sendo as mais recorrentes, como problemas de Sistemas, Inventários de Estoques e Bens Móveis, Complexidade de Processos e Falta de Pessoal. O resultado demonstra que o processo de implementação das NBCASP, em andamento, apresenta dificuldades, requerendo esforço dos principais atores envolvidos. Barreiras fora dos departamentos de contabilidade precisam ser superadas em conjunto com gestores, e os contadores precisam se posicionar para apresentar os requisitos necessários ao atendimento e implementação das NBCASP, requerendo alterações e melhorias em sistemas, em procedimentos internos e em capacitação.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; NBCASP; Relatórios de Gestão; Barreiras

Linha Temática: Outros temas relevantes da contabilidade
Contabilidade Pública Governamental



ORGANIZAÇÃO



APOIO





100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



1 Introdução

O Brasil deu um importante passo no processo de convergência das normas de contabilidade pública aos padrões internacionais em 2008, quando o Ministério da Fazenda (MF) editou a portaria nº 184, determinando à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) um conjunto de ações com vistas a promoção da convergência das normas no contexto brasileiro (Ministério da Fazenda [MF], 2008).

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) são editadas pela *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) da *International Federation of Accountants* (IFAC), sendo consideradas um padrão global de elevada qualidade no processo de elaboração das demonstrações contábeis do setor público, auxiliando na transparência e tomada de decisões (Meneses & Peter, 2012; Vicente, Moraes, & Platt Neto, 2012).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável pela regulamentação das normas contábeis no país, editou entre os anos de 2016 e 2019, vinte e seis normas, convergidas das IPSAS, com planejamento para efetivar a regulamentação completa até 2021 (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2019). Em 2015 a STN editou a portaria nº. 548, a qual aprovou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), trazendo um cronograma de implementação de acordo com as normas editadas pelo CFC e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), partindo de implementações com prazo imediato (em 2015) e procedimentos com prazo até o ano de 2021, período da implementação completa (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2015).

O processo de implementação da convergência tem sido observado de maneira “confiante” e os atores envolvidos indicam que esta trará resultados positivos para a administração pública, e ainda, que algumas barreiras, como a cultural, o apego ao controle orçamentário, problemas de sistemas, a falta de pessoal e treinamento, precisam ser superadas para que se ocorra uma efetiva implementação (Cruz, 2015; Diniz, Silva, Santos, & Martins, 2015; Prado & Paiva, 2017; Antonovz, Santos, & Costa, 2017; Fernandes & Monteiro, 2019; Lima & Lima, 2019).

Assim, a partir deste contexto tem-se a seguinte questão de pesquisa: **como está estabelecido o processo de implementação da nova contabilidade pública no setor público federal, com base nas informações disponibilizadas nos relatórios de gestão de 2018?** Para apoiar nesta questão, emerge o seguinte objetivo deste trabalho: o objetivo do estudo foi avaliar a aplicabilidade da nova contabilidade pública no setor público federal brasileiro. A partir da análise das declarações dos contadores apresentadas nos Relatórios de Gestão das instituições públicas federais disponibilizados no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU).

A contabilidade pública opera em três sistemas de informações contábeis, sendo: Patrimonial, Orçamentário e de Controle. Esta pesquisa focará o Sistema Patrimonial, o qual, a partir da convergência às normas internacionais, passa a apresentar um importante papel na gestão dos recursos públicos, necessitando alterações na forma de controlar, reconhecer, mensurar e evidenciar os elementos patrimoniais (Diniz, Silva, Santos, & Martins, 2015).

A justificativa para a realização do estudo se fundamenta na busca pela compreensão da aplicabilidade das contabilidade pública patrimonial dentro das entidades do Governo Federal



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



brasileiro, uma vez que as pesquisas apontam a existência de barreiras e dificuldades no processo, as quais trazem prejuízo no atendimento ao cronograma de implantação, cabendo uma pesquisa mais detalhada da aplicação prática das “novas” normas. Assim, os resultados do estudo servirão de apoio para contadores, pesquisadores e controladores públicos, contribuindo para o desenvolvimento do tema e suprir a lacuna de pesquisa.

A pesquisa está estruturada da seguinte forma: introdução; na segunda seção com o referencial teórico, o qual fundamenta o estudo; na terceira seção é apresentada a metodologia utilizada na pesquisa; na quarta seção é apresentado o resultado da pesquisa; e por fim, na última seção as considerações finais do estudo.

2 Referencial Teórico

2.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Em 2008 o CFC editou dez normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, com aplicação inicial facultativa e obrigatória a partir do ano de 2010. Em 2011 o CFC editou a décima primeira norma, com uso obrigatório a partir do ano de 2012. (CFC, 2012). Os dados estão apresentados na Tabela 1.

Tabela 1. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Norma	Resolução CFC	Tema	Vigência Obrigatória	Data da Revogação
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.	01/01/2010	01/01/2017
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis.	01/01/2010	01/01/2017
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.	01/01/2010	01/01/2017
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público.	01/01/2010	01/01/2017
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil.	01/01/2010	01/01/2017
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis.	01/01/2010	01/01/2019
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis.	01/01/2010	01/01/2021
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno.	01/01/2010	01/01/2019
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão.	01/01/2010	01/01/2019
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.	01/01/2010	01/01/2019
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público.	01/01/2012	-

Fonte: CFC, 2012; 2016; 2017; 2018; e 2019.

A partir de 2016 o CFC passou a realizar o processo de convergência de forma individual para cada IPSAS, emitindo neste ano cinco normas, com vigência para 2017, e revogando as NBC T 16.1 até 16.5. No ano de 2017 foram emitidas cinco normas, com vigência para 2019, e revogando as NBC T 16.9 e 16.10. Já em 2018, foram emitidas onze normas, com vigência para 2019 e 2021, e revogando as NBC T 16.6 e 16.8, com indicação implícita de revogação da NBC T 16.7 para 2021. Em 2019 foram emitidas outras cinco normas, com vigência para 2021,



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



totalizando assim, uma convergência de vinte e seis IPSAS. Os dados estão apresentados na Tabela 2. A NBC 16.11, editada em 2008 e que trata do tema custos ainda permanece vigente.

Tabela 2. NBC TSP – do Setor Público

Norma	Emissão	Nome da Norma	IPSAS	Vigência
NBC TSP 01	28/10/2016	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23	01/01/2017
NBC TSP 02	28/10/2016	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9	01/01/2017
NBC TSP 03	28/10/2016	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19	01/01/2017
NBC TSP 04	06/12/2016	Estoques	IPSAS 12	01/01/2017
NBC TSP 05	06/12/2016	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32	01/01/2017
NBC TSP 06	28/09/2017	Propriedade para Investimento	IPSAS 16	01/01/2019
NBC TSP 07	28/09/2017	Ativo Imobilizado	IPSAS 17	01/01/2019
NBC TSP 08	28/09/2017	Ativo Intangível	IPSAS 31	01/01/2019
NBC TSP 09	28/09/2017	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21	01/01/2019
NBC TSP 10	28/09/2017	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26	01/01/2019
NBC TSP 11	31/10/2018	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1	01/01/2019
NBC TSP 12	31/10/2018	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2	01/01/2019
NBC TSP 13	31/10/2018	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24	01/01/2019
NBC TSP 14	31/10/2018	Custos de Empréstimos	IPSAS 5	01/01/2019
NBC TSP 15	31/10/2018	Benefícios a Empregados	IPSAS 39	01/01/2019
NBC TSP 16	31/10/2018	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34	01/01/2021
NBC TSP 17	31/10/2018	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35	01/01/2021
NBC TSP 18	31/10/2018	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36	01/01/2021
NBC TSP 19	31/10/2018	Acordos em Conjunto	IPSAS 37	01/01/2021
NBC TSP 20	31/10/2018	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38	01/01/2021
NBC TSP 21	31/10/2018	Combinações No Setor Público	IPSAS 40	01/01/2021
NBC TSP 22	28/11/2019	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20	01/01/2021
NBC TSP 23	28/11/2019	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3	01/01/2021
NBC TSP 24	28/11/2019	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4	01/01/2021
NBC TSP 25	28/11/2019	Evento Subsequente	IPSAS 14	01/01/2021
NBC TSP 26	28/11/2019	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27	01/01/2021

Fonte: CFC, 2019.

Ainda conforme a Tabela 2 é possível observar que foram convergidas vinte e seis IPSAS, e que restam para serem convergidas quatorze normas (IPSAS: 6, 7, 8, 10, 11, 13, 15, 18, 22, 25, 28, 29, 30, e 33), a fim de totalizar as quarenta IPSAS, conforme elencado no *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, edição de 2018 e pelo próprio CFC.

Assim, é possível observar que o processo de convergência, iniciado em 2008, e com edição de normas específicas das IPSAS a partir de 2016, ainda não está concluído, existindo quatorze normas a serem convergidas, e por fim, as normas editadas possuem prazo para aplicação até o ano de 2021.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



2.2 Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

A STN editou entre 2008 e 2019 oito manuais de contabilidade (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP), regulamentando no contexto da administração pública os procedimentos de contabilidade convergidos (editados pelo CFC) e especificando prazos para o seu atendimento, a partir de portarias emitidas pela própria STN. Os dados estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) - Edições

Edição	Ano Edição	Vigência
1	2008	2009
2	2009	2010
3	2010	2011
4	2011	2012
5	2012	2013
6	2014	2015
7	2016 e 2017	2017
8	2018	2019

Fonte: Os autores (2020), a partir dos manuais de contabilidade emitidos pela STN.

Neste contexto de regulamentação realizado pela STN, em 2015 foi editado o Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), estabelecendo prazos-limite para a implementação da "nova" contabilidade pública, e trazendo de forma adicional, prazos específicos para a os entes da federação (União, Estados e DF, e Municípios divididos em dois grupos: um para aqueles com população acima de 50 mil habitantes e outro até 50 mil habitantes). O PIPCP detalha o cronograma em dezenove procedimentos. Os dados referentes à União, campo de estudo deste trabalho, estão apresentados na Tabela 4.

Os procedimentos 3, 4, 7, 10, 11, 12, 13, e 17 são de aplicação obrigatória imediata, entendendo-se o ano de 2015, período de publicação e aprovação do PIPCP. O procedimento 1, é de aplicação obrigatória para o ano de 2017. Os procedimentos 2, 5, e 6 são de aplicação obrigatória para o ano de 2018. Os procedimentos 8 e 15 são de aplicação obrigatória para o ano de 2019. O procedimento 9, é de aplicação obrigatória para o ano de 2021. Já os procedimentos 14, 16, e 19, os prazos ainda serão definidos futuramente.

Em função de restarem 14 IPSAS a serem convergidas, conforme observado na Tabela 2, estas, certamente em função do grau de complexidade e tempo para planejamento e implementação de mudanças em sistemas e processos, irão requerer a elaboração de um novo cronograma definindo e detalhando prazos na Tabela 4.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Tabela 4. PIPCP referente União

Procedimentos	Aplicação Obrigatória
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes <u>para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.</u>	01/01/2017
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	01/01/2018
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	01/01/2018
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2018
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	Imediato
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de <u>infraestrutura</u> ; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2019
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do <u>patrimônio cultural</u> ; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	01/01/2021
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como <u>intangíveis</u> e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2019
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>estoques</u> .	01/01/2019
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido

Fonte: STN (2015).

A partir da Tabela 4 é possível observar que os procedimentos possuem obrigatoriedade

de implementação imediata (2015, ano do PIPCP), para os anos de 2017, 2018, 2019, 2021 e alguns ainda a serem definidos.

2.3 Estudos Anteriores a Respeito do Processo de Implementação das NBCASP

Os trabalhos de Marques (2017) e Lima e Lima (2019) demonstraram que as NBCASP ainda estão em fase de implementação, e que o processo apresenta algumas barreiras.

A partir da avaliação de oito estudos a respeito do processo de implementação das NBCASP no país, foi possível identificar seis barreiras e dificuldades que prejudicam ou podem prejudicar uma efetiva instalação do novo modelo contábil em entidades governamentais. Com destaque para Sistemas inadequados e Falta de equipes especializadas/capacitadas, encontradas em um número maior de estudos (Xavier & Silva, 2012; Cruz, 2015; Nascimento, Santos, Zittei, & Arnosti, 2015; Marques, 2017; Cavalcante, Aquino, Israel, & Ceolin, 2017; Antonovz, Santos, & Costa, 2017; Rosa, Fraga, Rosa, & Lepsch, 2018; Fernandes & Monteiro, 2019; Lima & Lima, 2019). O resumo está apresentado na Tabela 5.

Tabela 5. Barreiras e Dificuldades na Implementação das NBCASP

Barreiras	Fonte
Falta de interesse e desconfiança dos gestores, em relação as informações da contabilidade	Xavier & Silva (2011)
Foco principal no orçamento	Xavier & Silva (2011); Cruz (2015)
Cultura de gestão burocrática	Cruz (2015)
Problemas Operacionais/de Controle (Inventários e conciliações)	Antonovz, Santos, & Costa (2017)
Resistência a mudanças	Cruz (2015)
Sistemas inadequados	Marques (2017); Antonovz, Santos, & Costa (2017); Rosa, Fraga, Rosa & Lepsh (2018); Fernandes & Monteiro (2019)
Falta de equipes especializadas/capacitadas	Cruz (2015); Nascimento, Santos, Zittei & Arnosti (2015); Marques (2017); Cavalcante, Aquino, Israel, Ceolin (2017); Antonovz, Santos, & Costa (2017); Lima & Lima (2019)

Fonte: Os autores (2020), a partir de revisão da literatura.

Ainda com base na análise da Tabela 5, é importante destacar que as barreiras e dificuldades podem ser encontradas em diferentes contextos, a saber: (1) o contexto da regulamentação, os quais estão relacionados ao CFC e a STN, como indutores e promotores das regulamentações da contabilidade pública no país; (2) os gestores das entidades públicas, os quais são os responsáveis pela geração e controle de dados e informações relacionados as finanças e operações públicas, também sendo considerados usuários das informações da contabilidade; e (3) os contadores públicos, os quais são os “operadores” da contabilidade pública dentro das organizações.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



A pesquisa de Lima e Lima (2019) trouxe que há necessidade de maior interação entre atores nos níveis econômico, político e organizacional, incluindo o envolvimento da academia para auxiliar na compreensão e desenvolvimento do processo de implementação.

O trabalho de Vieira (2010) apresentou que para enfrentar os desafios encontrados na implementação das NBCASP, tanto contadores quanto gestores, precisam adotar um novo perfil profissional. Neste mesmo sentido, Cruz (2015, p.61), trouxe como resultados a necessidade mudança de perfil do contador público, com destaque para “motivação para aprender” e “conhecimento da atividade fim da instituição”.

Para Fernandes e Monteiro (2019), para que sejam atendidas as necessidades de informações para o correto controle patrimonial, é necessário haver maior integração entre às áreas de contabilidade, controle de patrimônio e tecnologia da informação, com indicação adicional do papel da gestão como parte integrante do processo.

Desta forma a compreensão e a separação dos principais atores envolvidos no processo de fechamento da informação contábil pode auxiliar na busca e desenvolvimento de ações para uma efetiva implementação do novo padrão contábil.

Assim, embora o processo de implementação seja observado de forma positiva, este encontra-se em processo de instalação, observado a partir dos prazos concedidos e das dificuldades de efetivação das práticas, os quais serão avaliados nos Relatórios de Gestão e apresentados a seguir.

3 Metodologia

O trabalho está classificado dentro das seguintes características: [1] quanto ao polo metodológico em um estudo positivista; [2] em relação à estratégia, em pesquisa documental; [3] em relação à técnica de coleta de dados, em análise documental; e [4] em relação ao polo de avaliação, em qualitativa e quantitativa (Martins & Theóphilo, 2007). E quanto a abordagem do problema de pesquisa é classificada como exploratória, com avaliação descritiva dos dados e informações.

3.1 População e Amostra

A população estudada consistiu nas entidades do Governo Federal brasileiro, que constam na planilha de execução orçamentária por programa e órgão, referente o ano 2017 e disponível no Portal do Orçamento Federal do Senado Federal, totalizando 402 unidades. O uso da unidade orçamentária permite vincular cada unidade da planilha à sua respectiva prestação de contas, que foi obtida no Portal de Prestação de Contas do Tribunal de Contas da União, com filtro para o ano de 2018. A amostra tabulada totalizou 145 unidades, representando 36,07% da população.

3.2 Técnica de Coleta e Análise de Dados

Os Relatórios de Gestão de 2018 das unidades foram coletados no portal do TCU, a partir da consulta dos relatórios, aba prestação de contas, filtro ano 2018, com a realização de *download* individual de cada relatório disponível, no formato PDF®.

No Relatório de Gestão foi analisado o item Declaração do Contador, que é parte



ORGANIZAÇÃO



APOIO





100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



integrante das Demonstrações Contábeis, sendo avaliadas as ressalvas apontados no referido documento, com cruzamento dos prazos-limite de implementação, para os itens com prazos limites até o ano de 2018, e tabulação conforme cada ressalva e conforme os PIPCP, com análise do total de ocorrências encontradas, indicando como estão estabelecidas as implementações em cada unidade.

Em análise complementar foram avaliadas e tabuladas as justificativas para a não aplicação dos procedimentos patrimoniais obrigatórios, as quais compõem as barreiras e justificativas na implementação da “nova” contabilidade pública patrimonial diretamente em cada unidade.

4 Análise dos Resultados

Do total de 145 declarações avaliadas, 109 foram redigidas Com Restrição, representando 75,17% do total tabulado. Em termos de valores, as unidades com restrições representaram 67,71% do total de recursos tabulados.

A indicação da restrição evidencia a existência de exceção no atendimento as normas de contabilidade pública junto as demonstrações contábeis.

O resultado, apurado com base nos registros de 2018, confirma os resultados encontrados nas pesquisas de Marques (2017) e Lima e Lima (2019), que apresentaram a existência de barreiras e desafios na implementação das NBCASP, e que estas ainda estão em fase de implementação.

Tabela 6. Declaração do Contador - Com e Sem Ressalva

Restrição	Unidades		Valores em R\$	
	Quantidade	% de Repres.	Total do Ativo	% de Repres.
Com	109	75,17%	266.859.539.140,47	67,61%
Sem	36	24,83%	127.841.650.209,51	32,39%
= Total	145	100,00%	394.701.189.349,98	100,00%

Fonte: os autores (2020).

A partir da Tabela 7 é possível verificar a ocorrência de restrições nas cinco classes de Ativo Total tabuladas, indicando que a incidência é comum.

A maior classe contempla unidades com ativos totais até 500 milhões de reais, representando 53,10% das unidades tabuladas, e 80,52% destas unidades apresentaram algum tipo de restrição.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Tabela 7. Unidades Com Restrições por Classe de Tamanho de Ativo Total

Ativo Total	Unidades		Total do Ativo (Valores em Mil)	Unidades com Restrição			
	Qtde	% de Repres.		Qtde	% de Repres.	Total do Ativo (Valores em Mil)	% de Repres.
1-Até 500 milhões	77	53,10%	20.611.526	62	80,52%	16.740.700	81,22%
2-De 500 milhões até 1 bilhão	36	24,83%	25.603.248	23	63,89%	15.799.189	61,71%
3-De 1 bilhão até 5 bilhões	26	17,93%	40.158.802	19	73,08%	30.340.657	75,55%
4-De 5 bilhões até 10 bilhões	4	2,76%	30.318.644	4	100,00%	30.318.644	100,00%
5-Acima de 10 bilhões	2	1,38%	278.008.969	1	50,00%	173.660.349	62,47%
= Total	145	100,00%	394.701.189	109	75,17%	266.859.539	67,61%

Fonte: os autores (2020).

Foram localizadas 31 tipos de restrições, sendo que as seis restrições mais evidenciadas foram: (1) Falta/Evolução Incompatível de Deprec. Ativo Imobilizado, evidenciada em 61 unidades; (2) Saldo contábil dos bens móveis não confere com o RMB, em 52 unidades; (3) Falta de Avaliação/Reavaliação de Bens Móveis/Imóveis/Intang., em 49 unidades; (4) Falta/Evolução Incompatível de Amortiz. Ativo Intangível, em 42 unidades; (5) Saldo contábil do almoxarifado não confere com o RMA, em 26 unidades; e (6) Saldos alongados nas Obras em Andamento, evidenciada em 10 unidades.

As restrições tabuladas totalizaram 298 registros, indicando que das 109 unidades com restrições, algumas unidades registraram mais de uma restrição.

Estes resultados indicam que as restrições se concentram no Ativo Imobilizado, no Ativo Intangível e nos Estoques.

De acordo com o PICP, a conformidade dos Estoques deverá ocorrer em 2019. A conformidade do Imobilizado deveria estar em conformidade nos relatórios de 2018, com exceção dos bens de Infraestrutura e Patrimônio Cultura, com prazos para 2019 e 2021, respectivamente. Já o Intangível, este também deverá estar em conformidade em 2019.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Tabela 8. Tipo de Restrição Tabulada

Tipo de Restrição		Unidades		Total do Ativo (Valores em R\$)
Descrição	Qtde	Qtde	% de Repres.	
Falta/Evolução Incompatível de Deprec. Ativo Imobilizado	1	61	20,47%	38.615.103.950,67
Saldo contábil dos bens móveis não confere com o RMB	1	52	17,45%	28.045.962.334,26
Falta de Avaliação/Reavaliação de Bens Móveis/Imóveis/Intang.	1	49	16,44%	22.140.959.218,91
Falta/Evolução Incompatível de Amortiz. Ativo Intangível	1	42	14,09%	39.553.685.015,43
Saldo contábil do almoxarifado não confere com o RMA	1	26	8,72%	11.504.948.809,45
Saldos alongados nas Obras em Andamento	1	10	3,36%	6.609.641.337,03
Falta de atualização de Ativos Circulantes	1	8	2,68%	5.511.703.390,09
Saldos alongado/indevido conta transitória no PC	1	7	2,35%	2.013.084.117,57
Falta de constituição de provisão para perdas prováveis	1	7	2,35%	12.654.758.959,45
Saldo Contábil Almo não confere com Controle	1	5	1,68%	5.144.736.341,07
Outros (<= 4 por item)	20	31	10,40%	-
= Total	30	298	100,00%	

Fonte: os autores (2020).

De acordo com a Tabela 9, foi possível verificar que 77 unidades, representando 70,64% das unidades com indicação de restrições, apresentaram barreiras e dificuldades encontradas na implementação das NBCASP. Em termos de valores, estas unidades representaram 82,45% do total das 109 unidades.

Tabela 9. Unidades que Evidenciaram Barreiras e Dificuldades na Implementação das NBCASP

Barreiras e Dificuldades	Unidades		Valores em R\$	
	Quantidade	% de Repres.	Total do Ativo	% de Repres.
Com	77	70,64%	220.012.686.408,95	82,45%
Sem	32	29,36%	46.846.852.731,52	17,55%
= Total	109	100,00%	266.859.539.140,47	100,00%

Fonte: os autores (2020).

Foram identificadas oito barreiras/dificuldades no processo de implementação das NBCASP. Os problemas, falhas, inconsistências Em Sistemas foi a principal barreira, sendo evidenciada em 55 unidades, representando 47,01% do total tabulado, seguida de problemas identificados Em Inventários de estoques e imobilizados, com 14,53% do total, e em terceiro, em falhas e inexistências Em Procedimentos, com 11,11% do total.

Estes resultados estão em consonância com os já apresentados em pesquisas anteriores, com relação a: 1- Em Sistemas; 2-Em Inventários; e 5- Em Falta de Pessoal.

As demais barreiras podem ser incluídas na Tabela obtida de pesquisas anteriores, ampliando o escopo para avaliação e compreensão das dificuldades encontradas pelas unidades na implementação das NBCASP.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Tabela 10. Barreiras e Dificuldades Evidenciadas

Barreiras e Dificuldades	Unidades		Total do Ativo (Valores em R\$)
	Quantidade	% de Repres.	
1-Em Sistemas	55	47,01%	35.668.130.417,25
2-Em Inventários	17	14,53%	7.232.327.627,01
3-Em Procedimentos	13	11,11%	178.713.821.195,70
4-Em Complexidade	10	8,55%	6.213.871.831,36
5-Em Falta de Pessoal	10	8,55%	8.008.096.193,56
6-Em Questões Operacionais	6	5,13%	2.489.856.434,52
7-Em Elevado Número de Itens	4	3,42%	3.197.234.893,83
8-Em Falta de Recursos	2	1,71%	3.220.275.000,00
= Total	117	100,00%	

Fonte: os autores (2020).

Na Tabela 11 estão incluídas duas novas barreiras e dificuldades encontradas na pesquisa, ampliando o quadro referencial.

Tabela 11. Barreiras e Dificuldades na Implementação das NBCASP - Atualizado

Barreiras	Fonte
Falta de interesse e desconfiança dos gestores, em relação as informações da contabilidade	Xavier & Silva (2011)
Foco principal no orçamento	Xavier & Silva (2011); Cruz (2015)
Cultura de gestão burocrática	Cruz (2015)
Problemas Operacionais/de Controle (Inventários e conciliações)	Antonovz, Santos, & Costa (2017); Santos & Peixe (2020)
Complexidade de Operações e Processos	Santos & Peixe (2020)
Falta de Recursos (Estrutura e Pessoal)	Santos & Peixe (2020)
Resistência a mudanças	Cruz (2015)
Sistemas inadequados	Marques (2017); Antonovz, Santos, & Costa (2017); Rosa, Fraga, Rosa & Lepsh (2018); Fernandes & Monteiro (2019); Santos & Peixe (2020)
Falta de equipes especializadas/capacitadas	Cruz (2015); Nascimento, Santos, Zittei & Arnosti (2015); Marques (2017); Cavalcante, Aquino, Israel, Ceolin (2017); Antonovz, Santos, & Costa (2017); Lima & Lima (2019); Santos & Peixe (2020)

Fonte: os autores (2020).

Por fim, a compreensão e conhecimento dos fatores que dificultam e atrasam a implementação das NBCASP no contexto da Administração Pública Federal podem contribuir para o delineamento de estratégias para que o processo de implementação se torne efetivo e ocorra dentro do prazo estipulado.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



5 Considerações Finais

O objetivo deste estudo foi avaliar a aplicabilidade da nova contabilidade pública no setor público federal brasileiro. Para atender o objetivo foram analisadas 145 declarações de contadores, obtidas junto aos Relatórios de Gestão de 2018, que foram extraídos do Portal do Tribunal de Contas da União (TCU), e que representaram 36,07% do total da população estudada.

Os resultados demonstraram que os procedimentos relativos ao Ativo Imobilizado ainda estão desalinhados com as normas, não atendendo ao PIPCP, quando foram evidenciadas 61 unidades com restrição em Falta/Evolução Incompatível de Depreciação do Ativo Imobilizado, e 52 unidades com restrição em Saldo contábil dos bens móveis não confere com o RMB.

Das 145 unidades avaliadas, 109 unidades apresentaram algum tipo de restrição, representando 75,17% da amostra tabulada, indicando inconsistências com as normas.

As contas de Estoques e Ativos Intangíveis também apresentaram inconsistências, quando foram evidenciadas 26 unidades com restrição em Saldo contábil do almoxarifado não confere com o RMA, e 42 unidades com restrição em Falta/Evolução Incompatível de Amortização do Ativo Intangível. Porém conforme o PIPCP o prazo para implementação obrigatória dos dois procedimentos foi previsto para 2019.

Foram identificadas oito barreiras e dificuldades para atendimento ao PIPCP, com maior representatividade para Sistemas, indicando a falta ou falhas, tendo sido relatado em 55 unidades, representando 50,46% das unidades com restrições. Na sequência, com relato em 17 unidades e representação de 15,60%, foi evidenciada a barreira Inventários, seguida da barreira com Procedimentos, relatada em 13 unidades e representando 11,93% do total.

A partir da avaliação das barreiras encontradas é possível inferir que alguns problemas que afetam o controle patrimonial estão fora do alcance direto do contador responsável, uma vez que são geridos por áreas fora do departamento de contabilidade. Porém, é parte da atividade do contador responsável, exigir no contexto de sua organização, a melhoria e implementação de processos com vistas ao atendimento do PIPCP, a exemplo da barreira com Sistemas, que necessita a avaliação e trabalho das áreas de Tecnologia da Informação e de Gestão de Patrimônio, com suporte do conhecimento contábil necessário.

Como medida adicional, e já apontada em pesquisas anteriores, apresenta-se o apoio da alta gestão, no sentido de garantir o atendimento aos requisitos necessários para que as NBCASP possam ser efetivamente implementadas, também a exemplo das barreiras com Sistemas, Inventários, Falta de Pessoal, Recursos e treinamentos.

Por fim, é possível observar que o processo de implementação das NBCASP ainda se encontra em fase de execução, uma vez que alguns procedimentos serão obrigatórios nos anos de 2019 e 2021, e para que o PIPCP seja plenamente atendido, é necessário observar e vencer as barreiras e dificuldades encontradas pelos contadores nas diversas unidades do governo federal.

Como recomendação de pesquisas futuras, sugere-se a avaliação da implementação dos Estoques e Intangível para o ano de 2019, e ainda, a compreensão dos limites de responsabilidade entre os contadores e os demais gestores, trazendo uma avaliação adicional de quais barreiras e dificuldades são apresentadas, e por consequência imposta aos operadores de contabilidade.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

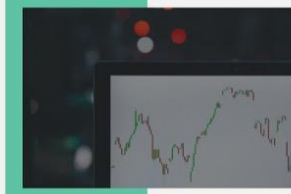
10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Referências

- Antonovz, T., Santos, M. R., & Costa, M. C. (2017). Análise da aderência das normas de tratamento contábil da depreciação, amortização e exaustão dos itens do patrimônio e avaliação e mensuração de ativos - evidências da IFES Brasileiras à luz da Teoria Institucional. *XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (XVI CICA)*.
- Cavalcante, G. M., Aquino, M. M., Israel, S. M., & Ceolin, A. C. (2017). Práticas contábeis no setor público: a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a aplicação da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público–NBC TSP 16.10. *Revista de Informação Contábil*, 11 (2), pp. 1-18.
- Conselho Federal de Contabilidade [CFC]. (2012). Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília.
- Conselho Federal de Contabilidade [CFC]. (2019). *Portal do CFC - Plano de convergência na contabilidade pública prevê implantação de procedimentos até 2021*. Acesso em 29 de dezembro de 2019, disponível em <https://cfc.org.br/noticias/plano-de-convergencia-na-contabilidade-publica-preve-implantacao-de-procedimentos-ate-2021/>
- Cruz, J. M. (2015). *Barreiras no processo de implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público-nbcasp: uma análise do processo nas Universidades federais brasileiras*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de São Paulo, Escola Paulista de Política, Economia e Negócios.
- Diniz, J. A., Silva, S. F., Santos, L. d., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9 (3), pp. 275-294.
- Fernandes, E. C., & Monteiro, D. A. (2019). Análise do Controle Patrimonial de Bens Permanentes em uma Organização Pública. *Administração Pública e Gestão Social*, 4 (11), pp. 1-23.
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16 (38), pp. 166-184.
- Marques, L. T. (2017). *Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a implementação em universidades federais brasileiras*. Dissertação de Mestrado, Departamento de Ciências Contábeis, da UFMG, Belo Horizonte.
- Martins, G. d., & Theóphilo, C. R. (2007). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas.
- Meneses, A. F., & Peter, M. d. (2012). Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. *Gestão Pública: Práticas e Desafios* - ISSN: 2177-1243, 3 (1), pp. 1-23.
- Ministério da Fazenda [MF]. (2008). Port. MF nº 184, de 25/08/2008. 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 c. Acesso em 29/12/2019, Portal do Ministério da Economia: [http://www.fazenda.gov.br / acesso-a-informacao/institucional/ legislacao /portarias-ministeriais/2008/portaria184](http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184)
- Nascimento, J. O., Santos, S. M., Zittei, M. V., & Arnosti, J. C. (2015). A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista



100% ON-LINE

A Contabilidade e as Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças.

- Prado, J. D., & Paiva, A. A. (2017). Convergência da contabilidade pública às normas internacionais. *Negócios Em Projeção*, 8 (1), pp. 161-174.
- Rosa, W. d., Fraga, J. d., Rosa, M. P., & Lepsch, M. A. (2018). Convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade: Um Estudo de Caso na Universidade Federal Fluminense. *Pensar Contábil*, 21 (74), pp. 41-51.
- Secretaria do Tesouro Nacional [STN]. (2015). Portaria nº. 548, de 24 de setembro de 2015. Acesso em 29 de dezembro de 2019, disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+Portaria+548-2015+-+PIPCP.pdf/094a16c7-930a-47af-87d9-22ce78053514>
- Vicente, E. F., Moraes, L. M., & Platt Neto, O. A. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil*, 6 (2), pp. 01-20.
- Vieira, L. M. (2010). Nova Contabilidade Governamental Brasileira e a Evidenciação Integral do Valor dos Passivos no Balanço Patrimonial Federal: o caso dos restos a pagar não processados, das despesas de exercícios anteriores e dos passivos reconhecidos por insuficiência de crédito. Monografia vencedora na 2ª colocação do XV Prêmio Tesouro Nacional-2010, Tema Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Disponível em: www.stn.fazenda.gov.br.
- Xavier, A. E., & Silva, J. D. (2012). Percepção de operadores da Contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação. Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.

7 a 9 de setembro

ORGANIZAÇÃO



APOIO

