

Trabalho de Conclusão de Curso (2022)

ADAPTAÇÃO DOS ÓRGÃOS PÚBLICOS AO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS: UM ESTUDO MULTICASO.

Daiane da Silva de Souza¹, Antônio Erivando Xavier Junior²

Resumo:

Essa pesquisa tem como objetivo analisar o nível de adesão dos órgãos públicos ao processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, por meio de um estudo em órgãos das esferas Federal, Estadual e Municipal, de modo a inferir que esfera está conseguindo se adaptar melhor a esse processo. A metodologia possui uma abordagem qualitativa e uma natureza descritiva e documental. Os dados utilizados na pesquisa foram o Balanço Patrimonial DCA da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN que foi coletado no portal eletrônico do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) em consulta disponível no FINBRA (Finanças do Brasil), enquanto o da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN) e da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), foram os Balancete de Verificação obtidos pelo SIC (Serviço de Informação ao Cidadão) no site de cada ente. Os resultados mostram que no ano de 2021, o nível de convergência obtido através do IEA – PIPCP (Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais) é de 91,67% da UFERSA, 66,67% da UERN e 41,67% da Prefeitura de Mossoró – RN, quando considerado apenas os 12 procedimentos comuns as três esferas. Evidenciando que a subdivisão administrativa impacta no processo de adoção as normas internacionais aplicadas ao setor público, visto o prazo de obrigatoriedade ser diferente. Ademais, como principais dificuldades para adoção às normas internacionais foi pontuado o software de controle patrimonial e a quebra de cultura em relação aos procedimentos anteriormente adotados na UFERSA, já na Prefeitura de Mossoró-RN, foi destacado a dimensão do município de Mossoró, contendo um amplo fluxo de informações, de forma descentralizada o que dificulta para o contador conseguir verificá-las.

Palavras-chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Convergência IPSAS. Procedimentos Patrimoniais. PIPCP.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, ao longo dos anos, vem passando por diversas mudanças implicadas pelo processo de globalização, dentre as quais vale salientar as convergências aos padrões internacionais tanto na esfera pública, quanto na privada. O modelo contábil inicialmente adotado na Contabilidade Aplicada ao Setor Público estava baseado na Lei nº 4.320/64. Segundo Xavier (2011), a contabilidade pública brasileira durante mais de quarenta anos foi

¹ Bacharelando em Ciências Contábeis pela UFERSA.

² Professor Adjunto I da UFERSA, Doutor em Administração pela PUC-PR.

regulamentada pela referida lei que durante esse período não sofreu alterações significativas, entretanto com as constantes mudanças no mundo e a globalização das informações surgiu a necessidade de rever o arcabouço normativo brasileiro.

Nesse contexto, surge a necessidade de adotar às normas internacionais que de acordo com Medeiros e Xavier Junior (2019) mudaram o enfoque da contabilidade pública para o patrimônio, seu objeto de estudo de fato, além disso, sua adoção se tornou um desafio para os órgãos públicos. Na esfera governamental, inicialmente, o procedimento de convergência aos padrões internacionais, teve como proposta a adoção da padronização das normas, ou seja, a reprodução das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) para que fossem fielmente adotadas, ao invés da harmonização, que seria apenas uma adaptação dos padrões internacionais com o arcabouço normativo local.

Entretanto, a adoção de um único padrão não é tão simples de atingir, uma vez que a cultura, os costumes, as leis em vigor e a política acaba por interferir nesse processo. Corroborando com esse mesmo pensamento, segundo Lima (2018) o processo de convergência em âmbito mundial não tem apenas um padrão, já que dependendo do país, as diretrizes se alteram.

Mediante esse cenário de mudanças, o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional passa a mover todos os esforços para que o arcabouço normativo brasileiro fique alinhado com esse padrão. Assim em 2007, o CFC cria o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, por meio da Resolução CFC nº: 1.103 que tem como objetivo monitorar as ações a serem implantadas para a adoção às normas internacionais (CFC, 2019).

Logo após, em 2008 é aprovado as dez primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e três anos após, a décima primeira que dispõe da informação de custos no setor público, tais normas trouxeram alterações significativas para a área, pois além de ter como objetivo aproximar o arcabouço normativo da Contabilidade Pública Brasileira às normas internacionais, as NBC TSP 16 forneceram uma nova estrutura conceitual para a área (Lima et al., 2009).

Nesse mesmo ano, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal e órgão normatizador temporário da Comissão de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), publicou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, que conta com conceitos, regras e procedimentos relacionados a atos e fatos orçamentários e sua relação com a contabilidade, ou seja, todos os regramentos contábeis buscando, dessa forma, a adequação às normas internacionais. O Manual é de observância obrigatória para todos os entes da Federação e ao longo dos anos é publicado com as novas normas e regras vigentes (CFC, 2019).

Em 2013, a STN divulga a Portaria nº 634 que dispõe dos prazos de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) na União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público, que são definidos no MCASP. Contudo, com a dificuldade operacional dos entes da Federação na implantação dos PCP, a STN altera os prazos, de acordo com as orientações estratégicas. Dessa forma, é aprovado a Portaria STN/ME Nº 548/2015 que institui o PIPCP (Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais), com o intuito de estabelecer novos prazos para implantação dos procedimentos contábeis, seguindo uma lógica estabelecida e com observância de critérios definidos (CFC, 2019).

Outras mudanças provocadas pelo progresso da convergência aos padrões internacionais no setor público brasileiro, foram a aprovação no ano de 2016, da NBC TSP Estrutura Conceitual que revogou as NBC T 16.1 a 16.5, em 2017, a NBC TSP 07 – Ativo

Imobilizado revoga a NBC T 16.9 e 16.10 e por fim em 2018 as NBC T 16.6 e 16.8 são revogadas com a NBC TSP 11- Apresentação das Demonstrações Contábeis e a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas revoga a NBC T 16.7. Assim sendo, a NBC T 16.11 é a única ainda em vigor, mas já será revogada a partir de janeiro de 2024 pela NBC TSP 34 – Custos no Setor Público.

Tendo em vista as mudanças provocadas pelas alterações das normas contábeis e a alteração dos prazos de implantação dos PCP, é notório as dificuldades enfrentadas pelos órgãos públicos. Corroborando com esse pensamento, Diniz et al (2015) afirma que os estabelecimentos da IPSAS no Brasil enfrentam muitos desafios, dentre os quais pode-se destacar a dificuldade na capacitação dos profissionais e na aceitação das mudanças, tendo em vista a prorrogação dos prazos para adoção das normas.

Ademais, na esfera municipal, segundo Moura et al (2021), em estudo realizado, foi obtido que 71% dos municípios iniciaram o processo de convergência dentro do prazo estabelecido pela STN, contudo pela norma ser de cunho obrigatório esperava-se um resultado de 100%, assim, uma das dificuldades constatadas foi o processo de capacitação dos profissionais. Já em estudo realizado na Universidade Federal Fluminense (UFF), concluiu-se que a referida possui um alto nível de comprometimento no cumprimento das NBCASP, uma vez que praticamente cumpre todos os prazos-limites do PIPCP, no entanto a dificuldade no não cumprimento dos prazos relacionados a algumas ações deu-se pela falta de um sistema para o cálculo de depreciação (Rosa et al., 2018).

Mediante o exposto, apresenta-se o seguinte problema de pesquisa: **Qual o nível de adesão dos órgãos públicos ao processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público nas três esferas de governo?** Com o objetivo de responder tal problemática, essa pesquisa tem como objetivo geral analisar o nível de adesão dos órgãos públicos ao processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, por meio de um estudo em órgãos das esferas Federal, Estadual e Municipal, de modo a inferir que esfera está conseguindo se adaptar melhor a esse processo.

Justifica-se o presente estudo com o intuito de contribuir para a análise do andamento do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público nas três esferas de governo, identificando o nível de convergência e as principais dificuldades encontradas, visto a importância e obrigatoriedade da adoção das IPSAS, uma vez que, possibilita ao cidadão acompanhar e comparar os gastos públicos, além de contribuir para medir o nível de adesão em cada esfera e assim analisar se a subdivisão administrativa de governo impacta na sua adaptação. Além disso, a pesquisa pode servir como um auxílio bibliográfico para comparativos em outros estados, sobre o nível de adesão as normas internacionais, dado o escasso número de estudos comparando as três esferas públicas e contribui como uma alternativa para o acompanhamento por partes dos órgãos públicos do nível de adesão desses entes federativos analisados.

Este artigo se encontra estruturado em cinco partes, sendo a primeira composta pela introdução, a segunda discorre sobre o referencial teórico, que se especifica em (i) a contabilidade pública no Brasil e o processo de convergências aos padrões internacionais (ii) Estudos anteriores; na terceira parte é apresentada a metodologia de pesquisa, enquanto a quarta aborda os resultados e, por fim, na última, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

I. A CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL E O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é uma das divisões da ciência contábil e pode ser definida como o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio e suas variações, além disso é um dos ramos da ciência contábil mais complexos e tem como finalidade registrar, acumular, resumir e interpretar os fatos que atingem as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Kohama, 2016).

O surgimento da Contabilidade Pública no Brasil, se deu com a chegada da família real portuguesa devido a necessidade de maior controle das contas públicas em função da atividade colonial, que acarretou gastos pelo governo (Rosa et al., 2018). Ainda, segundo Conceição (2012) a criação do erário egrégio por D. João VI, em alvará datado de 28 de junho de 1808, com a criação do Conselho da Fazenda foi o marco histórico da Contabilidade Pública no país.

No Brasil, encontra-se embasada na Lei nº: 4.320, de 17 de março de 1964, que trouxe regras para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios (LIMA, 2018). Já no ano 2000, foi instituída a Lei Complementar nº 101, intitulada de Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu normas de finanças que estão voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (XAVIER JR, 2011). Segundo Rosa et al. (2018) como no setor público só é permitido fazer aquilo que está na lei, com o surgimento da lei acima citada foi reforçado a importância da contabilidade pública.

É notório que a contabilidade vem passando por diversas mudanças ao longo dos anos, tanto na esfera privada, como na pública, uma vez que a globalização exige cada vez maior comunicação e comparabilidade entre os países. A contabilidade pública deve analisar e controlar o patrimônio, contudo, ao longo do tempo, o foco da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, passou a ser o orçamento, não atendendo assim ao objeto do seu estudo, por falta de um normativo específico, elaborado por uma entidade da classe contábil (XAVIER JR, 2011).

Ademais, devido a esse enfoque orçamentário citado anteriormente, a contabilidade pública no Brasil não consegue atender as demandas de controle do patrimônio. Contudo, com a mudança dos cenários e a necessidade de maximizar a utilidade das informações para a tomada de decisão, surge a urgência de rever o arcabouço normativo da contabilidade pública e a promoção das convergências às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (XAVIER JR, 2011). Assim, a convergência às normas internacionais no Brasil visa contribuir para o desenvolvimento sustentável do país, por meio da reforma contábil, resultando em uma maior clareza das informações contábeis. Ademais, segundo Braga et al (2015) as mudanças no ambiente contábil na área pública serviram para resgatar a contabilidade como ciência e o patrimônio público como seu objeto de estudo.

O processo de convergência aos padrões internacionais das normas de contabilidade teve início no Brasil, em 2007, quando foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil pela edição da Resolução CFC nº 1.103 que tinha como finalidade identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das Normas Contábeis (CFC, 2019). Dessa forma, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil manteve um grupo de estudos para o setor público, que resultou na publicação, ainda no mesmo ano, pelo CFC, do documento “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”, com o intuito de promover o desenvolvimento conceitual, a convergência as normas internacionais e o fortalecimento institucional da Contabilidade Pública, servindo assim de referência para elaboração de planos operacionais por parte das entidades do setor público, de forma que permita a concretização dos seus objetivos (Lima, 2018).

Nesse processo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/2008 ficou responsável por identificar as necessidades de

convergência com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público dos normativos emitidos pelo CFC e IFAC (*International Federation of Accountants*) e de promover a adoção daquelas normas no setor público (SILVA, 2014). Mediante as suas atribuições que lhe foram delegadas pelo Ministério da Fazenda e em atendimento ao disposto no art. 113 da Lei Federal nº 4.320/64, a STN, em parceria com o CFC, publicou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (STN, 2012). Segundo Lima (2018) esse manual busca transferir a cultura contábil orçamentária para a patrimonial e contribuir para o processo de convergência aos padrões internacionais. Ademais, é de observância obrigatória para todos os entes federativos e está em conformidade com às diretrizes das NBC TSP e das IPSAS (STN, 2015).

Concomitantemente, com a necessidade de reunir os conceitos e procedimentos no setor público, o CFC editou, em 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP), além de estabelecer um cronograma para a convergência das NBCTSP com as IPSAS, para adoção aos padrões internacionais de contabilidade. (Fragoso et al., 2012). Segundo Lima (2018), o papel das NBCASP foi o de preparar os contadores públicos para a adequação correta dos conceitos abordados nos padrões internacionais, por meio de uma introdução da estrutura conceitual, assim, considerou-se como argumento para implantação dessas normas o fato de não ter, no Brasil, normas específicas para o setor público, visto que o modelo contábil vigente até o ano de 2008 estava baseado exclusivamente na Lei nº 4.320/1964 e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

As Normas Brasileiras Contábeis Aplicadas ao Setor Público são os primeiros instrumentos normativos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público emitida pela classe contábil e permitiu o retorno do foco contábil público para o patrimônio (XAVIER JR, 2011). Inicialmente, em 2008, o CFC editou as dez primeiras normas (NBCASP 16.1 a 16.10) e três anos depois, foi publicada a décima primeira norma que tratava sobre a implantação de custos no setor público (NBCASP 16.11). É notório que essas normas vêm passando por diversas alterações ao longo dos anos, uma vez que precisam atender aos requisitos do processo de convergência e adoção às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conhecidas como IPSAS, que são emitidas pelo IFAC (Barbosa et al, 2015). O quadro a seguir mostra as NBCASP, sua regulamentação e objetivos. (Quadro 1)

Quadro 1: Regulamentação, NBCASP e objetivos das NBC TSP 16:

Resolução CFC	NBCASP	Conteúdo	Objetivo
001128/2008	NBC TSP 16.1	Conceituação, Objeto de Campo de Aplicação.	Trata sobre a conceituação, objetivo e campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público.
001129/2008	NBC TSP 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis.	Estabelecer o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.
001130/2008	NBC TSP 16.3	Planejamento e Seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.	Estabelecer as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

(Continua)

Quadro 1: Regulamentação, NBCASP e objetivos das NBC TSP 16:

(Continuação)

Resolução CFC	NBCASP	Conteúdo	Objetivo
001131/2008	NBC TSP 16.4	Transações no Setor Público.	Estabelecer conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.
001132/2008	NBC TSP 16.5	Registro Contábil.	Estabelecer critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.
001133/2008	NBC TSP 16.6	Demonstrações Contábeis.	Estabelecer as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.
001134/2008	NBC TSP 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis.	Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.
001135/2008	NBC TSP 16.8	Controle Interno.	Estabelecer referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.
001136/2008	NBC TSP 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão.	Estabelecer critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.
001137/2008	NBC TSP 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.	Estabelecer critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.
001366/2011	NBC TSP 16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público.	Estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidência dos custos no Setor Público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Fonte: Adaptado de Lima (2018).

Logo após, a STN editou a Portaria nº: 109/2011, criando o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), propondo seus membros e funcionamento. Essa Portaria foi revogada pela Portaria nº 510/2014, que mostra como atribuições desse grupo o de analisar a elaboração de estudos e diagnósticos, a apreciação das alterações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), dentre outros (Diniz et al., 2015). Ademais, outro evento significativo em meio a tantas mudanças consistiu na criação de um plano de contas unificado (PCASP), que surgiu pela falta de padronização dos demonstrativos contábeis e passou a ser obrigatória no ano de 2014 (Moura et al, 2021).

Vale salientar, que em decorrência da edição da NBC TSP Estrutura Conceitual, no ano de 2016, quase todas as NBCASP foram revogadas dentre elas as NBC TSP 16.1 à 16.5 e a NBC TSP 16.6 foi alterada. No mesmo ano, foram divulgadas as NBC TSP 01 a 05, em 2017 as NBC TSP 06 a 10, na qual a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado revoga a NBC T 16.9 e 16.10. A partir de 2018 até 2021 foram publicadas as NBC TSP 11 a 34 que revogou as NBC T 16.6 à 16.8 (CFC, 2022). Dessa forma, a NBC TSP 16.11 é a única que ainda está em vigor, contudo já está com prazo para ser revogada em 2024 com a vigência da NBC TSP 34 – Custos No Setor Público. Piccoli e Klann (2015) afirmam que as mudanças provocadas pela adoção das NBCASP exigem que os profissionais contábeis envolvidos estejam atentos e busquem se adequar a essa nova normatização.

Desde 2013, o STN passou a regularizar os prazos para adoção de procedimentos contábeis patrimoniais específicos (Lima, 2018). Então, em 24 de setembro de 2015, é publicado a Portaria STN nº 548, no qual é estabelecido o PIPCP – Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, que trata sobre a descrição dos procedimentos contábeis e seus respectivos prazos para sua implementação e adequação pelas entidades públicas (Rosa et al., 2018).

Vale destacar que o PIPCP é um refinamento da Parte II do MCASP, que estabelece o prazo para os 19 procedimentos contábeis a serem implantados pelos órgãos públicos. (Piccini et al, 2022). O recomendado pelo STN é que cada órgão utilize a sua própria linha de ação, atendendo aos prazos estabelecidos pela Portaria, contudo não impede que cada Ente da Federação implante algum procedimento antes do prazo-limite (Lima, 2018). Assim sendo, o prazo previsto para a conclusão do processo de implantação das novas normas será o ano de 2023, todavia é indubitável que cada órgão público tem um processo diferente de evolução na implementação das normas (Moura et al, 2021).

II. ESTUDOS ANTERIORES

O presente estudo foi baseado em leituras realizadas anteriormente que teve como objeto a Convergência da Contabilidade Pública Brasileira as Normas Internacionais, como também ao plano de implementação dos procedimentos contábeis. Segue abaixo um quadro resumo apresentando pesquisas realizadas separadamente em cada esfera pública e que contribuíram para o desenvolvimento da pesquisa em questão. (Quadro 2).

Quadro 2: Estudos anteriores sobre as NBCASP.

Autores/ ano	Objetivos	Principais achados
Braga et al (2015)	Analisar o nível de convergência as NBCASP e ao MCASP, a partir das demonstrações contábeis dos municípios pernambucanos publicadas no exercício de 2014.	Os resultados encontrados demonstraram que apesar das exigências de adoção às Normas e dos prazos estabelecidos pela STN, o nível de convergência dos municípios pernambucanos ainda é muito baixo, perfazendo-se em uma média geral de 44,6%, além de indicar que os municípios pernambucanos ainda não conseguem evidenciar nas demonstrações contábeis, os fatos que afetam o patrimônio e suas mutações, ferindo assim o princípio da competência. Isso demonstra que a maioria dos municípios pernambucanos não evidencia os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros do exercício analisado, como previsto pela STN (2012).
Diniz et al (2015)	Tem como objetivo avaliar a percepção dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), que são responsáveis pela discussão técnica acerca das vantagens da implantação das normas instituída nas Ipsas para os entes públicos, quanto às vantagens da implantação das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil.	Os resultados mostraram que a visão dos membros do GTCON sobre as Ipsas é propositiva na sua utilização, visto que acreditam que a implementação e aplicações das Ipsas serão úteis para a gestão pública, pois irão resolver sérios problemas nesta área ao proporcionarem vantagens, podendo-se citar: maior comparabilidade dos demonstrativos, redução de possíveis fraudes e aumento da credibilidade das informações, o que irá ajudar em uma melhor tomada de decisão por parte da administração pública. Ademais, segundo esse grupo a responsabilidade pelo treinamento e aplicação das Ipsas, deve estar sob a responsabilidade do Estado. Além disso, o resultado obtido a partir de outras questões é que existem expectativas de que as instituições universitárias sejam responsáveis pela capacitação e aplicação das Ipsas. Outro ponto interessante na análise deste construto foi o fato de que os entrevistados não concordam que o

(Continua)

Quadro 2: Estudos anteriores sobre as NBCASP.

(Continuação)

Autores/ ano	Objetivos	Principais achados
		treinamento e aplicação das Ipsas devam ser assegurados por esforços pessoais, mas, sim, pelo Governo.
Silva et al (2017)	O objetivo deste trabalho é analisar, por meio de pesquisa documental e bibliográfica, o processo de modernização do sistema contábil público brasileiro, segundo a percepção de atores envolvidos (normatizadores, contadores que atuam na execução das rotinas contábeis e usuários da informação para tomada de decisão). Além de buscar identificar, adicionalmente, o posicionamento dos atores responsáveis pela normatização contábil durante o processo de convergência, conforme fonte documental.	Observou-se que os órgãos normatizadores apresentaram mudanças na estratégia de condução do processo de convergência, seja por meio da republicação, por parte da STN, de prazos dilatados para implantação dos novos procedimentos. Já a percepção dos contadores acerca do processo é que sentem falta de preparo e capacitação para conduzirem a implementação dos procedimentos, inclusive com dificuldade para se conseguir integrar todos os envolvidos no fluxo da informação contábil, apontando ainda a carência de servidores nos órgãos públicos
Rosa et al (2018)	Apresentar um aspecto da convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil, através da análise do atendimento, por uma universidade federal, às NBCASP, bem como o cumprimento dos prazos-limites determinados pela STN e as dificuldades para o cumprimento.	A partir da análise conclui-se que a Universidade Federal Fluminense possui um alto nível de comprometimento no cumprimento das NBCASP, pois praticamente cumpre todos os prazos-limite do PIPCP. Das 36 ações distribuídas entre as 7 seções do questionário, foi cumprido o prazo-limite em 19 ações e não cumpriu em 8 ações, sendo que em 9 ocasiões as ações não se aplicavam à UFF. Das 8 ações em que a UFF não cumpriu os prazos estipulados, 3 foram relacionadas a procedimentos de bens móveis e imóveis e outras 3 relacionadas a procedimentos dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável. Assim a principal razão para o não cumprimento dos prazos relacionados às ações destes itens é pela falta de um sistema para o cálculo de depreciação.

(Continua)

Quadro 2: Estudos anteriores sobre as NBCASP.

(Continuação)

Autores/ ano	Objetivos	Principais achados
Medeiros e Xavier Junior (2019)	Analisar o nível de conformidade na estrutura das demonstrações contábeis divulgadas no período de 2016 e 2017 das 26 Capitais dos Estados Brasileiros e o Distrito Federal, com as novas estruturas exigidas no Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público (MCASP).	Os resultados apontam que no ano de 2016, o percentual de conformidade nacional foi de 65,12%. Já no ano de 2017, o percentual foi de 69,18%, obtendo uma variação positiva de 6,23% de um ano para o outro. Entre as regiões que apresentaram um maior nível de conformidade, a Sudeste obteve 81,16% em 2016 e 88,90% em 2017, enquanto a região Nordeste ficou em último lugar nos dois anos pesquisados, com 56,57% e 62,64% respectivamente. Ademais, foi possível observar que tendo em vista os prazos de obrigatoriedade na divulgação das informações, as prefeituras das capitais brasileiras estão conseguindo aumentar o nível de evidenciação das demonstrações obrigatórias, porém o processo de unificação ainda é lento, e mesmo sendo obrigada a divulgação dos demonstrativos contábeis, algumas prefeituras apenas divulgaram o balanço orçamentário, e outras não divulgaram nenhuma demonstração obrigatória.
Moura et al (2021)	Avaliar a percepção dos municípios brasileiros quanto ao processo de convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais.	Foram considerados consistentes em evidenciar que 71% dos municípios iniciaram o processo de convergência dentro do prazo estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), porém apenas 43% declararam-se encontrar preparados para aplicar as NBCASP. Uma das principais dificuldades relacionadas se referem a falta de investimento em capacitação para os técnicos envolvidos e de sistemas próprios para operarem as alterações determinadas pela STN.
Piccini et al (2022)	Propor uma metodologia (índice) de medição (mensuração) que possibilite o acompanhamento do nível de evidenciação dos procedimentos patrimoniais, por parte dos municípios brasileiros, tomando como parâmetro as determinações da Portaria STN nº 548/2015, e identificar fatores externos que possam ter relação com o estágio de implantação do PIPCP nos municípios brasileiros.	Os resultados, consoante a teoria institucional, permite responder ao problema da pesquisa no sentido demonstrar que, a partir do modelo sugerido, o estágio em que se encontravam os municípios brasileiros, quanto ao cumprimento das evidenciações (<i>disclosure</i>) exigidas pelo PIBCP (em 2017), chegou ao índice de 34,9% na média geral nacional.

(Continua)

Quadro 2: Estudos anteriores sobre as NBCASP.

(Continuação)

Autores/ ano	Objetivos	Principais achados
		Adicionalmente, a regressão econométrica demonstra que os fatores IDH, existência de controle interno nos municípios e população influenciam positivamente no resultado do indicador (IEA-PIPCP). Pelo exposto, o modelo entregue por este trabalho e os primeiros resultados por ele extraídos potencializam iniciativas, tais como: aprimoramento em procedimentos de auditoria dos Tribunais de Contas, aplicação de capacitações nos pontos considerados como críticos, sugestão de fatores associados à qualidade informacional patrimonial, evoluções técnicas no SICONFI da STN, dentre outras.

Fonte: Dados da pesquisa.

Mediante essas circunstâncias e as pesquisas já realizadas anteriormente citadas, esse estudo tem como objetivo analisar o andamento do processo de convergência em cada esfera de governo e investigar as maiores dificuldades encontradas pelas instituições.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para analisar o nível de adesão dos órgãos públicos ao processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público nas três esferas de governo será utilizado quanto à abordagem do problema uma pesquisa qualitativa, quanto aos objetivos será uma pesquisa descritiva, visto que pretende expor a atual situação de cada esfera e por fim, quanto aos procedimentos será realizada a pesquisa documental, a pesquisa bibliográfica em uma Universidade Federal, Estadual e em uma Prefeitura, além de serem aplicados questionários para os servidores do setor de contabilidade e ao gestor contábil desses entes federativos com o intuito de analisar o nível de adesão em cada esfera.

Este estudo buscará avaliar o nível de adoção aos padrões internacionais, além de mostrar as razões pertinentes para esses níveis em cada esfera do setor público. Dessa forma, inicialmente será realizado uma análise do nível de convergência em um órgão público de cada esfera de governo, utilizando-se como amostra a prefeitura de Mossoró-RN, a UERN e a UFERSA com as demonstrações contábeis do exercício de 2021, selecionou-se essa amostra com o intuito de fazer um comparativo de órgãos da mesma região, escolhendo assim o estado do Rio Grande do Norte, sendo que a fonte de pesquisa das demonstrações da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN será coletado no portal eletrônico do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) em consulta disponível no FINBRA (Finanças do Brasil), enquanto que da UERN e UFERSA, será realizada solicitação por meio do SIC (Serviço de Informação ao Cidadão) no site de cada ente. As demonstrações contábeis utilizadas foram: “Balanço Patrimonial DCA (Anexo I-AB)” e o “Balancete de Verificação”.

Essa pesquisa irá utilizar a mesma metodologia de Piccini et al (2022), que para evidenciar os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), foi utilizado um checklist de

verificações, estruturado com base no desmembramento das contas patrimoniais que são necessárias na implantação do PIPCP, dessa forma, a cada desmembramento das contas analíticas foi estabelecido *proxys* que buscam evidenciar as contas que foram movimentadas no exercício de 2021, logo tiveram saldo diferente de zero, caso a conta não tenha movimentação, entende-se que não estão sendo atendidas a determinação do PIPCP.

Assim, como Piccini et al (2022), para cada *proxy* utilizado, considera-se a conta contábil do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) da federação, que é de adoção obrigatória, na análise da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN, será considerado contas com saldo diferente de zero porque a SICONFI envia os registros que não tiveram movimentação, já na análise da UERN e UFERSA não, uma vez que as contas que estão no balancete de verificação são apenas aquelas que apresentam movimentação. Ademais, vale destacar que ao contrário de Piccini et al (2022), nessa pesquisa serão incluídos os procedimentos “créditos de receita tributária, demais créditos a receber, provisões por competência, obrigações decorrentes de benefícios a empregados, obrigações com fornecedores, investimentos permanentes e respectivos ajustes”.

A seguir um quadro com o procedimento analisado e as contas correspondente que foram utilizados para a pesquisa: (Quadro 3).

Quadro 3 – Mecanismo de identificação de evidenciação dos procedimentos analisados.

Contas/ com Proxy (evidenciação de saldo contábil diferente de zero em determinadas contas contábeis)
Exemplos: Procedimento: 1 – Créditos de receita tributária Proxy: Crédito tributário a receber (1.1.2.1.0.00.00, 1.2.1.1.1.01.00, 1.2.1.1.2.01.00, 1.2.1.1.3.01.00, 1.2.1.1.4.01.00 e 1.2.1.1.5.01.00)
Procedimento: 2 – Crédito previdenciário Proxy: Crédito previdenciário a curto prazo a receber (1.1.3.6.0.00.00) Crédito previdenciário do RPPS (1.2.1.1.1.06.00)
Procedimento: 3 – Demais créditos a receber Proxy: Outros créditos a receber e valores a curto prazo (1.1.3.8.0.00.00) Outros créditos a receber e valores a longo prazo (1.2.1.2.1.98.00)
Procedimento: 4 – Dívida Ativa Proxy: Dívida ativa tributária (1.1.2.5.0.00.00 e 1.2.1.1.1.04.00), Dívida ativa não tributária (1.1.2.6.0.00.00 e 1.2.1.1.1.05.00)
Procedimento: 5- Provisões por competência Proxy: Provisões a curto prazo (2.1.7.0.0.00.00) Provisões a longo prazo (2.2.7.0.0.00.00)
Procedimento: 7 – Bens móveis e imóveis e respectivas depreciação ou exaustão Proxy: Bens móveis (1.2.3.1.0.00.00) Bens imóveis (1.2.3.2.0.00.00) (-) Depreciação acumulada – Bens móveis (1.2.3.8.1.01.00) (-) Depreciação acumulada – Bens imóveis (1.2.3.8.1.02.00)

(Continua)

Quadro 3 – Mecanismo de identificação de evidenciação dos procedimentos analisados.

(Continuação)

Contas/ com Proxy (evidenciação de saldo contábil diferente de zero em determinadas contas contábeis)
Procedimento: 10 – Obrigações decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias Proxy: Empréstimos e financiamentos a curto prazo (2.1.2.0.0.00.00) Empréstimos e financiamentos a longo prazo (2.2.2.0.0.00.00)
Procedimento: 11 – Obrigações decorrentes de benefícios a empregados Proxy: Pessoal a pagar (2.1.1.1.0.00.00 e 2.2.1.1.0.00.00)
Procedimento: 12 – Provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares Proxy: Provisão Atuarial (2.2.7.2.0.00.00)
Procedimento: 13 – Obrigações com fornecedores Proxy: Fornecedores e contas a pagar a curto prazo (2.1.3.0.0.00.00) e Fornecedores e contas a pagar a longo prazo (2.2.3.0.0.00.00)
Procedimento: 15 – Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres e eventuais amortizações. Proxy: Software (1.2.4.1.0.00.00) Marcas, direitos e patentes industriais (1.2.4.2.0.00.00) Direito de uso de imóveis (1.2.4.3.0.00.00) (-) Amortização acumulada (1.2.4.8.0.00.00)
Procedimento: 17 – Investimentos permanentes e respectivos ajustes Proxy: Investimentos (1.2.2.0.0.00.00) (-) Redução ao valor recuperável de investimentos (1.2.2.9.0.00.00)
Procedimento: 18 – Estoques Proxy: Estoques (1.1.5.0.0.00.00)

Fonte: Piccini et al (2022) – Adaptado pelos autores.

O checklist utilizou 13 (treze) dos 19 (dezenove) procedimentos do PIPCP, assim, os procedimentos que não entraram na pesquisa se deve ao fato de não existir conta contábil que evidenciam esses procedimentos. Segue abaixo quadro com os procedimentos do PIPCP que não foram abordados na pesquisa e suas respectivas justificativas. (Quadro 4).

Quadro 4 – Procedimentos contábeis não abordados na pesquisa e sua justificativa.

Procedimentos PIPCP	Prazo de Adesão (União)	Prazo de Adesão (DF e Estados)	Prazo de Adesão (Municípios com mais de 50 mil habitantes)	Justificativa
6.Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	Inexistência de contas contábeis que evidenciem este procedimento na

Quadro 4 – Procedimentos contábeis não abordados na pesquisa e sua justificativa.

(Continuação)

Procedimentos PIPCP	Prazo de Adesão (União)	Prazo de Adesão (DF e Estados)	Prazo de Adesão (Municípios com mais de 50 mil habitantes)	Justificativa
em notas explicativas.				Declaração de Contas Anuais (DCA).
8.Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	Inexistência de contas contábeis que evidenciem este procedimento na Declaração de Contas Anuais (DCA).
9.Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023	Inexistência de contas contábeis que evidenciem este procedimento na Declaração de Contas Anuais (DCA).
14.Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.	A ser definido em ato normativo específico.	A ser definido em ato normativo específico.	Inexistência de contas contábeis que evidenciem este procedimento na Declaração de Contas Anuais (DCA).
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortizações.	A ser definido em ato normativo específico.	A ser definido em ato normativo específico.	A ser definido em ato normativo específico.	Inexistência de contas contábeis que evidenciem este procedimento na Declaração de Contas Anuais (DCA).
19.Demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.	A ser definido em ato normativo específico.	A ser definido em ato normativo específico.	Inexistência de contas contábeis que evidenciem este procedimento na Declaração de Contas Anuais (DCA).

Fonte: Piccini (2018) (Adaptado pelos autores).

Assim como Piccini et al (2022), a identificação do nível de adesão de deu por meio de um *dummy*:

0 = Não evidenciou o procedimento

1 = Evidenciou o procedimento

O grau de adesão aos procedimentos contábeis foi calculado conforme Equação 1 que é denominada “Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais” (IEA – PIPCP).

Equação 1 – Grau de evidenciação final obtido (IEA – PIPCP)

$$IEA - PIPCP = \frac{S}{T} \times 100$$

Onde:

IEA – PIPCP: Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

S: Soma do número de procedimentos evidenciados pelo ente conforme checklist.

T: Total de procedimentos do checklist.

Assim, Piccini et al (2022) afirma que por meio dessa equação é possível medir quantitativamente o nível de cumprimento dos órgãos públicos ao PIPCP publicado pela Portaria STN nº: 548/2015, contribuindo como um instrumento de análise de desempenho quanto ao nível de adesão. Além disso, para se ter uma análise mais precisa quanto a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais e para se obter as principais dificuldades encontradas no processo de convergência pelos órgãos analisados, foi elaborado um questionário e enviado para o contador por meio do portal SIC (Serviço de Informação ao Cidadão) no site de cada ente. Os passos para a pesquisa iniciaram-se com a realização da leitura sobre os normativos e procedimentos contábeis, análise do balanço da Prefeitura de Mossoró-RN e balancete de verificação da UERN e UFERSA, em seguida a realização do questionário.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção serão abordados os resultados obtidos por meio da análise dos dados coletados, iniciando-se por responder o nível de adesão desses órgãos pesquisados ao processo de convergência aos padrões internacionais através da equação do IEA – PIPCP, modelo elaborado por Piccini et al (2022) e por fim investigar algumas dificuldades encontradas pelas instituições e dúvidas na adoção dos procedimentos. A seguir, no quadro temos a descrição dos procedimentos e a identificação do nível de adesão por cada ente federativo, adotando 0 = Não evidenciou o procedimento e 1= Evidenciou o procedimento (Quadro 5).

Quadro 5: Procedimentos PIPCP e os Procedimentos Analisados pela Pesquisa.

*Procedimentos que não são adotados pela UFERSA e UERN diante da natureza de suas atividades.

Procedimentos PIPCP	Procedimentos Analisados pela Pesquisa	Prefeitura Mossoró-RN	UERN	UFERSA
1. Créditos tributários oriundos de receita tributária e de contribuições.	1. Créditos tributário a receber. *	0	0	0

(Continua)

Quadro 5: Procedimentos PIPCP e os Procedimentos Analisados pela Pesquisa.
 *Procedimentos que não são adotados pela UFERSA e UERN diante da natureza de suas atividades.

(Continuação)

Procedimentos PIPCP	Procedimentos Analisados pela Pesquisa	Prefeitura Mossoró-RN	UERN	UFERSA
2.Créditos previdenciários.	2. Créditos previdenciários a receber. *	1	0	0
3.Demais créditos a receber.	3. Demais créditos a receber.	1	1	1
4.Dívida ativa tributária, dívida ativa não tributária e seu ajuste para perdas.	4. Dívida ativa tributária. *	1	0	0
	5. Dívida ativa não tributária. *	1	0	0
	6. Ajuste para perdas de crédito a receber. *	0	0	0
5.Provisões por competência.	7. Provisões.	0	0	1
7.Bens móveis e imóveis e sua depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável.	8. Bens móveis.	1	1	1
	9. Bens imóveis.	1	1	1
	10.Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado.	0	1	1
	11.Reavaliação e redução ao valor recuperável.	0	0	1
10.Obrigações de empréstimos, financiamentos e obrigações contratuais e mobiliárias.	12.Empréstimos. *	1	0	0
	13.Financiamento. *	1	0	0
11.Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados.	14.Benefícios a empregados.	1	1	1
12.Provisão atuarial do RPPS dos servidores civis e militares.	15.Provisão atuarial do regime próprio de previdência. *	1	0	0
13.Obrigações com fornecedores.	16.Fornecedores.	1	1	1

(Continua)

Quadro 5: Procedimentos PIPCP e os Procedimentos Analisados pela Pesquisa.

(Continuação)

Procedimentos PIPCP	Procedimentos Analisados pela Pesquisa	Prefeitura Mossoró-RN	UERN	UFERSA
15.Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e sua eventual amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	17.Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres.	0	1	1
	18.Amortização do intangível.	0	0	1
	19. Reavaliação e redução ao valor recuperável do intangível.	0	0	0
17.Investimentos permanentes e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	20. Investimentos permanentes. *	1	0	0
	21. Ajustes para perdas e redução ao valor recuperável de investimento permanente. *	0	0	0
18.Estoques.	22.Estoques.	0	1	1

Fonte: Piccini (2018) (Adaptado pelos autores).

*Procedimentos que não são adotados pela UFERSA e UERN diante da natureza de suas atividades.

Para a construção dos índices e análises foram utilizados o Balanço Patrimonial da Prefeitura de Mossoró-RN e os Balancetes de Verificação da UERN e da UFERSA. Dessa forma, foi analisado o demonstrativo de cada ente federativo pesquisado e com base na obrigatoriedade do procedimento e dos dados divulgados nas demonstrações pelos órgãos foi feito o IEA – PIPCP, vale destacar que esse índice de evidenciação foi realizado de duas maneiras, primeiramente para a Prefeitura de Mossoró-RN foram considerados todos os procedimentos contábeis contidos no PIPCP, com exceção daqueles citados anteriormente no quadro 4.

Sendo assim, foi feito no quadro 5 um checklist com os itens que constam em cada procedimento que é citado no quadro 3. Nessa primeira análise foi levado em consideração 22 (vinte e dois) itens dos procedimentos, na qual a Prefeitura de Mossoró-RN teve um total de 14 (catorze) procedimentos evidenciados e 8 (oito) não evidenciados, tendo um IEA – PIPCP igual a 63,64% (sessenta e três vírgula sessenta e quatro por cento), além disso, vale destacar com base na pesquisa que, mesmo que o procedimento 18 – Estoques, só seja obrigatório para os municípios com mais de 50 mil habitantes a partir de 2022, esse órgão público já evidencia seus valores de estoque, todavia considerando o tamanho da entidade, é possível observar que o valor de R\$ 11.987,81 expresso no balanço patrimonial de 2021 é muito baixo, o que não condiz com a realidade.

Portanto, mediante o fato da metodologia adotada nesse trabalho pontuar como evidenciado qualquer valor registrado e o surgimento de dúvidas relacionadas ao imobilizado e aos estoques, foi realizado um questionário, enviado via SIC (Serviço de Informação ao Cidadão) para os responsáveis desse órgão, com o intuito de ratificar a não adoção dos procedimentos que consta nos itens do checklist que apresentaram pontuação igual a 0, além de questionar sobre o valor registrado na conta de depreciação no valor de apenas R\$ 157.912,20, dado o valor total registrado no imobilizado de R\$ 438.273.684,83, uma vez que fica notório que apresenta um valor discrepante, o que possivelmente se deve ao fato da Prefeitura de Mossoró-RN ter o balanço patrimonial consolidado com a câmara

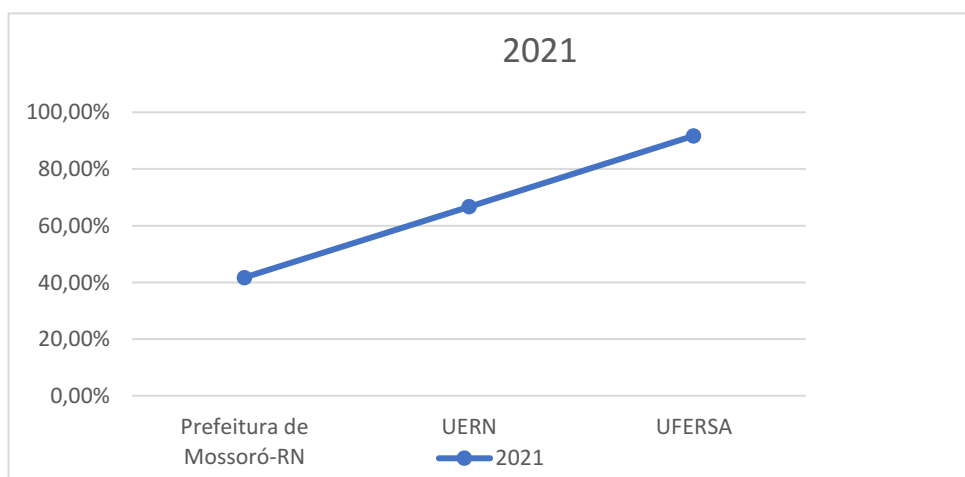
dos vereadores e a previdência privada, assim o questionário foi realizado justamente para confirmar essa suposição.

Com a obtenção do retorno, foi possível ratificar que o valor que consta na depreciação não corresponde ao correto, uma vez que a prefeitura não tem o controle destes lançamentos, além disso o valor que consta no estoque também não condiz com a realidade, haja vista este município não possuir uma forma de registrar o seu estoque, ou seja, sua movimentação de entrada e saída, assim, segundo o contador, estas informações não foram registradas nas contas contábeis corretas. Mediante as respostas obtidas contidas no Anexo D tais itens foram excluídos para fins de cálculo do índice de evidenciação, visto que o órgão ainda não faz o controle preciso dos mesmos. Dessa forma, a Prefeitura de Mossoró-RN obteve 12 (doze) procedimentos evidenciados e 10 (dez) não evidenciados, totalizando um IEA – PIPCP de 54,55% (cinquenta e quatro virgula cinquenta e cinco por cento).

Outrossim, em relação as duas universidades analisadas, foi possível notar que procedimentos como o de créditos tributários e previdenciários, dívida ativa tributária e não tributária, empréstimos, financiamentos e provisão atuarial do regime próprio de previdência que constam no PIPCP não estavam sendo pontuados pela UERN e UFERSA, por causa da característica desses entes federativos, que por sua vez não adotam tais procedimentos e obtiveram pontuação 0 (zero). Dessa forma, foi realizado o índice de evidenciação considerando-se apenas os itens do checklist que são dos procedimentos aplicáveis e obrigatórios para essas universidades, totalizando 12 procedimentos, dos quais a UFERSA obteve a evidenciação de 11 (onze) procedimentos, enquanto a UERN obteve 8 (oito) procedimentos evidenciados, assim sendo, obtiveram um IEA – PIPCP de 91,67% (noventa e um virgula sessenta e sete por cento) e 66,67% (sessenta e seis virgula sessenta e sete por cento), respectivamente.

Mediante um comparativo entre os PCP em comum dos órgãos analisados, foi possível observar que o órgão que apresenta o maior IEA-PIPCP, se comparado aos outros entes federativos desse estado analisado, é a UFERSA, apresentando um IEA – PIPCP de 91,67%, seguido da UERN com 66,67% e a Prefeitura de Mossoró – RN com 41,67% considerando os 12 procedimentos aplicáveis aos três órgãos. Ao realizar o comparativo entre as três esferas analisadas, já se esperava tal resultado, tendo em vista que os prazos para adoção dos procedimentos patrimoniais têm início para os entes federais, estaduais e municipais, seguindo-se essa ordem, sendo assim um ente federativo já vem se adaptado a tal mudança a mais tempo do que o outro, dado a sua obrigatoriedade. A seguir a figura mostra os três órgãos e seu percentual de adesão ao PIPCP. (Figura 1).

Figura 1: Nível de adesão em cada órgão analisado.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Com o intuito de analisar quais procedimentos obtiveram o maior percentual de evidenciação por parte dos órgãos públicos analisados, o quadro abaixo mostra os procedimentos mais adotados e seu percentual de adesão pelos órgãos. Destaca-se que só foram utilizados os doze procedimentos aplicáveis aos três órgãos. (Quadro 6).

Quadro 6: Procedimentos mais adotados e percentual de adesão.

Posição	Procedimentos Analisados pela Pesquisa	Percentual de Evidenciação
1º	3. Demais créditos a receber.	100%
	8. Bens móveis.	100%
	9. Bens imóveis.	100%
	14. Benefícios a empregados.	100%
	16. Fornecedores.	100%
2º	10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado.	66,67%
	17. Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres.	66,67%
	22. Estoques.	66,67%
3º	7. Provisões.	33,33%
	11. Reavaliação e redução ao valor recuperável.	33,33%
	18. Amortização do intangível.	33,33%
	19. Reavaliação e redução ao valor recuperável do intangível.	0%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base no quadro acima (Quadro 6), é possível verificar que ainda são poucos os procedimentos adotados por ambos os órgãos, dado um número de apenas cinco procedimentos adotados pelas três entidades. Também é analisado que embora evidencie os bens móveis e imóveis e o seu intangível, ainda existe a dificuldade da realização da sua depreciação e amortização, respectivamente. Outrossim, nenhum dos órgãos públicos realizam a devida evidenciação da reavaliação e redução ao valor recuperável do intangível, sendo o único procedimento que não obteve nenhum valor.

Vale salientar que foi enviado um questionário para cada universidade com o intuito de confirmar a não adoção de alguns procedimentos e as dificuldades encontradas na adoção das normas internacionais aplicadas ao setor público, com obtenção de resposta apenas da UFERSA, que destacou o software de controle patrimonial como uma das dificuldades para implementar todos os itens solicitados nos procedimentos, uma vez que não atende completamente as novas exigências, além de destacar a quebra de cultura em relação aos procedimentos anteriormente adotados.

Já como resposta da Prefeitura de Mossoró-RN, foi obtido como principais dificuldades o fato do município de Mossoró ter uma dimensão muito grande, um fluxo de informações amplo, uma descentralização dessas informações o que dificulta para o contador conseguir verificá-las, contudo pela resposta ao questionário foi destacado que já está sendo trabalhado procedimentos que facilitam tais verificações, melhorias no registro das informações contábeis, melhorias na geração de relatórios, dentre outros benefícios, além disso, já foi realizado processo licitatório para locação de sistema mais atualizado e que cumpra todas as exigências legais, além de capacitações para os servidores públicos ligados diretamente ao setor financeiro de cada secretaria, tais medidas com o intuito de reduzir as barreiras para adesão ao processo de convergência aos padrões internacionais.

Ademais, mediante um comparativo entre a Prefeitura de Mossoró-RN e alguns municípios do estudo de Piccini et al (2022), já mencionado anteriormente, foi possível constatar que a prefeitura possui um índice de evidencição bem abaixo quando comparado com municípios do seu mesmo porte e que foram os melhores ranqueados no estudo referido, como Novo Hamburgo (RS), Bauru (SP), Santa Maria (RS), Caxias do Sul (RS), Diadema (SP) que em 2017, segundo o estudo do Piccini et al (2022), obtiveram IEA – PIPCP de 80% a 95%, enquanto que Mossoró (RN) já em 2021, só possui um índice de 54,55%.

Vale destacar que ainda segundo o estudo de Piccini et al (2022), 109 municípios obtiveram índice de 5% e 10%, dentre os quais 79 foram da região nordeste, desta forma, se feita a comparação apenas regional é possível destacar que o município de Mossoró em 2021, já possui certo destaque de padronização na região, contudo, assim como destacado no estudo de Moura et al (2021), é possível observar o descumprimento dos órgãos analisados, uma vez que a adoção as normas internacionais são de cunho obrigatório e se esperava estarem sendo adotadas em sua totalidade.

Já no estudo de Rosa et al (2018) foi analisado que a Universidade Federal Fluminense está comprometida em adotar as normas internacionais, visto que cumpriu o prazo-limite de adoção do PIPCP em 19 das 27 ações aplicáveis a universidade, sendo que foi constatado 8 ações que não se cumpriu os prazos estipulados e esses procedimentos estavam relacionados aos bens móveis e imóveis e suas respectiva depreciação, amortização ou exaustão e os relacionados ao ativo permanente e seus ajustes para perdas e redução ao valor recuperável, assim justificou-se o não cumprimento dos prazos devido à falta de um sistema para o cálculo de depreciação.

Realizando um comparativo com a UFERSA, foi possível observar que já em 2021, está sendo realizado os devidos registros para os bens desse órgão público e sua devida depreciação, mostrando assim que já houve um avanço em relação aos sistemas disponíveis para tal finalidade, ademais, é possível verificar que ambas apresentam um nível alto de padronização às normas internacionais. Outrossim, vale salientar que a UFF, utilizou o procedimento dos investimentos permanentes e o da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas como aplicável a universidade, contudo nesse trabalho ambos não foram aplicáveis a universidade.

E por fim, no estudo de Silva et al (2017) foi destacado que os contadores dos órgãos públicos relatam dificuldades na adequação do sistema de informação e mesmo depois de quatro anos, ainda é apresentado pelos contadores da Prefeitura de Mossoró-RN

e da UFERSA o sistema de controle patrimonial como uma das dificuldades ainda existentes, uma vez que não cumpre todas as exigências.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo o de analisar o nível de adesão dos órgãos públicos ao processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, por meio de um estudo em órgãos das esferas Federal, Estadual e Municipal, de modo a inferir que esfera está conseguindo se adaptar melhor ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), instituído pela Portaria nº 548/2015.

O comparativo entre os três órgãos públicos com natureza de atividade e ente federativo distinto se deu com o intuito de realizar o comparativo entre as três esferas dado o escasso número de trabalho que aborde essa amostra, além de servir como um parâmetro para um futuro comparativo entre os demais estados do Brasil.

Nesse contexto, para a realização da pesquisa foi necessário o Balanço Patrimonial DCA da Prefeitura Municipal de Mossoró-RN que foi coletado no portal eletrônico do SICONFI em consulta disponível no FINBRA, enquanto o da UERN e UFERSA, foram obtidos os Balancete de Verificação pelo SIC (Serviço de Informação ao Cidadão) no site de cada ente, com o intuito de analisar o nível de adesão de cada órgão e fazer um comparativo entre cada esfera. Logo após, cada demonstrativo foi analisado com base no PIPCP e assim foi possível obter o IEA – PIPCP de cada ente e verificar qual deles está melhor se adaptando ao processo de convergência.

Os resultados mostram que no ano de 2021, o nível de convergência obtido através do IEA – PIPCP são de 91,67% da UFERSA, 66,67% da UERN e 41,67% da Prefeitura de Mossoró – RN, considerando somente os 12 procedimentos aplicáveis para ambos os órgãos. Evidenciando que a subdivisão administrativa impacta no processo de adoção as normas internacionais aplicadas ao setor público, visto o prazo de obrigatoriedade ser diferente.

Dentre as principais dificuldades para adesão às normas internacionais podem-se citar a dimensão do Município de Mossoró que gera um grande fluxo de informações que dificulta para o contador conseguir verificá-las, além de um software que cumpra todas as exigências legais e capacitações para os servidores públicos. Ademais, também foi mencionado a quebra de cultura em relação aos procedimentos anteriormente adotados, como outra dificuldade para adoção dos novos procedimentos contábeis patrimoniais.

Entre as limitações do estudo, destaca-se a dificuldade em obter as respostas aos questionários via SIC, uma vez que só foi obtido a resposta de dois questionários o que impossibilitou sanar dúvidas em relação aos valores evidenciados, além de uma melhor explanação sobre as dificuldades encontradas pelos entes no processo de convergência.

A partir dessa pesquisa, sugere-se que sejam analisados nos próximos anos o nível de adoção desses órgãos ao processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, com o intuito de avaliar o avanço que esses órgãos estão tendo na adoção do processo de convergência. Além disso, propõe-se que sejam realizadas pesquisas em outros estados utilizando o mesmo modelo de amostra, com o intuito de realizar comparativos e possíveis causas das diferenças de adoção ao processo de convergência.

REFERÊNCIAS

Braga, I. A et al (2015). *Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014*. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória.

BRASIL. **Portaria Ministério Da Fazenda nº 548, de 24 de Setembro de 2015.** Dispõe sobre o plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais. Distrito Federal. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:p9_id_publicacao:32305> Acesso em: 23 Maio. 2022.

Conceição, K. B da. **Estudo evolutivo da contabilidade pública no Brasil e as ações do Conselho Federal da Contabilidade diante dos novos rumos da contabilidade aplicada ao setor público.** 2012. 111F. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Comitê de convergência.** Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2022. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/grupos-de-trabalho/comite-de-convergencia/>> Acesso em: 21 maio. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público.** Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2022. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 24 maio. 2022.

DINIZ, J. A; SILVA, S. F. S; SANTOS, L. 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 (REPeC)**, v.9, n. 3, 2015.

FRAGOSO, ADRIANA RODRIGUES et al. 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)**, v. 6, n. 4, 2012.

XAVIER JÚNIOR, A. E. **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. 2011. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2011.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, D.V. D. **Orçamento, contabilidade e gestão no setor público.** São Paulo: Atlas, 2018.

LIMA, D. V. DA; SANTANA, C. M; GUEDES, M. A. **As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil.** Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v.12, n.2, p.15-23, maio/ago. 2009.

MEDEIROS, Wilgner Souza de; XAVIER JUNIOR, Antônio Erivando. **Demonstrações contábeis das entidades do setor público:** um estudo da adequação as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público nas prefeituras das capitais brasileiras. 2019. 27 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas, Universidade Federal Rural do Semi-Árido, Mossoró, 2019.

MOURA, T. da S. et al. Dificuldades dos municípios da região metropolitana cearense em aderir ao processo de convergência da contabilidade pública: um estudo multicaso. **Revista Ambiente Contábil**. v. 13, n. 2, 2021.

ROSA, W. DE C. L. et al. Convergência da contabilidade pública às normas internacionais de contabilidade: um estudo de caso na universidade federal fluminense. **Pensar Contábil**. v. 21, n. 74, p. 41-61, 2019.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2012). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 5. Ed. - Brasília.

SILVA, F. A; CKAGNAZAROFF, I. B; MARIO, P. C. Convergência Contábil no Setor Público: Um Estudo do Processo Analisando Percepções e Posicionamento dos Atores Envolvidos. In: CIDESP, 20, 2017, Santa Catarina. **Anais eletrônicos**. Santa Catarina: CIDESP, 2017.

SILVA, V. L. D. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**, 3. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2014.

SOUSA BARBOSA, E. De. et al. O papel da contabilidade na governança das instituições públicas e privadas a contabilidade aplicada ao setor público e a teoria institucional: um estudo nos conselhos regionais de contabilidade no Brasil. In: Congresso UNB de Contabilidade e Governança, 1, 2015, Brasília. **Anais eletrônicos**. Brasília: CCGUnB, 2015.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A Percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

PICCINI, A. J. .; BEZERRA FILHO, J. E.; RIBAS MARQUES, L. . Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais: estágio de adesão dos municípios brasileiros. **Sinergia - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**, Rio Grande v. 26, n. 1, p. 49-62, jan./jun. 2022.

PICCINI, A. J. **Disclosure dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Setor Público**: uma contribuição na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros. 2018. 52 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Ciência Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2018.

APÊNDICE 01

NBC TSP EM VIGOR ATÉ INÍCIO DE 2022, COM AS RESPECTIVAS IPSAS CORRESPONDENTES.

NBC	RESOLUÇÃO CFC	NOME DA NORMA	CORRELAÇÃO IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.	Conceptual Framework
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação.	IPSAS 23

(Continua)

(Continuação)

NBC	RESOLUÇÃO CFC	NOME DA NORMA	CORRELAÇÃO IFAC
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação.	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques.	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente.	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento.	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado.	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível.	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis.	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa.	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos.	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados.	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas.	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas.	IPSAS 35
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.	IPSAS 36

(Continua)

(Continuação)

NBC	RESOLUÇÃO CFC	NOME DA NORMA	CORRELAÇÃO IFAC
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto.	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades.	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações no Setor Público.	IPSAS 40
NBC TSP 22	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas.	IPSAS 20
NBC TSP 23	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.	IPSAS 3
NBC TSP 24	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.	IPSAS 4
NBC TSP 25	DOU 28/11/19	Evento Subsequente.	IPSAS 14
NBC TSP 26	DOU 26/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola.	IPSAS 27
NBC TSP 27	DOU 04/11/20	Informações por Segmento.	IPSAS 18
NBC TSP 28	DOU 04/11/20	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22
NBC TSP 29	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais.	IPSAS 42
NBC TSP 30	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Apresentação.	IPSAS 28
NBC TSP 31	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.	IPSAS 41
NBC TSP 32	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de Hedge - Aplicação Residual).	IPSAS 29
NBC TSP 33	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Divulgações.	IPSAS 30
NBC TSP 34	DOU 10/12/21	Custos no Setor Público.	Não há

Fonte: CFC (2022)

APÊNDICE 02

APRESENTAÇÃO DO PIPCP

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	NBC TSP (em 2015)/ IPSAS (em 2015)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade e dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
1.Reconhecimento, mensuração e evidência 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.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 9 e 23	União	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
		DF e Estados	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
2.Reconhecimento, mensuração e evidência dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 9 e 23	União	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
		DF e Estados	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)

(Continua)

(Continuação)

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	NBC TSP (em 2015)/ IPSAS (em 2015)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade e dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
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.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 9 e 23	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
		DF e Estados	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2018	01/01/2019	2016 (Dados de 2015)
4.Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 9 e 23	União	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
		DF e Estados	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
		Municípios com até 50 mil habitantes	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)

(Continua)

(Continuação)

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	NBC TSP (em 2015)/ IPSAS (em 2015)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
5.Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 19.	União	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
		DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 19.	União	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
		DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)

(Continua)

(Continuação)

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	NBC TSP (em 2015)/ IPSAS (em 2015)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
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).	NBC T 16.10, 16.2, 16.6 e 16.9/ IPSAS 17	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
		DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
8.Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	NBC T 16.10, 16.2, 16.6 e 16.9/ IPSAS 17	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
		DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)

(Continua)

(Continuação)

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	NBC TSP (em 2015)/ IPSAS (em 2015)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
9.Reconhecimento, mensuração e evidenciação 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)	NBC T 16.10, 16.2, 16.6 e 16.9/ IPSAS 17	União	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
		DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 5, 25 e 32	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
		DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)

(Continua)

(Continuação)

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	NBC TSP (em 2015)/ IPSAS (em 2015)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 5, 25 e 32	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
		DF e Estados	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 5, 25 e 32	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
		DF e Estados	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
		Municípios com até 50 mil habitantes	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 5, 25 e 32	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
		DF e Estados	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)

(Continua)

(Continuação)

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	NBC TSP (em 2015)/ IPSAS (em 2015)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatori e dade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
4.Reconhecimento, mensuração e evidência das demais obrigações por competência.	NBC T 16.10, 16.2 e 16.6/ IPSAS 5, 25 e 32	União	A ser definido em ato normativo específico.		
		DF e Estados			
		Municípios com mais de 50 mil habitantes			
		Municípios com até 50 mil habitantes			
15.Reconhecimento, mensuração e evidência de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	NBC T 16.2, 16.9 e 16.10/ IPSAS 31	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
		DF e Estados	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	NBC T 16.2, 16.9 e 16.10/ IPSAS 31	União	A ser definido em ato normativo específico.		
		DF e Estados			
		Municípios com mais de 50 mil habitantes			

(Continua)

(Continuação)

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	NBC TSP (em 2015)/ IPSAS (em 2015)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
		Municípios com até 50 mil habitantes			
17.Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	NBC T 16.2, 16.7 e 16.10/ IPSAS 34, 35, 36, 37 e 38	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
		DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
18.Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	NBC T 16.10/ IPSAS 12	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
		DF e Estados	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
		Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
		Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
19.Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e	N/A/IPSAS 11, 13, 17, 27, 28, 29 e 30.	União	A ser definido em ato normativo específico.		
		DF e Estados			
		Municípios com mais de			

(Continuação)

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	NBC TSP (em 2015)/ IPSAS (em 2015)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
MCASP.		50 mil habitantes			
		Municípios com até 50 mil habitantes			

Fonte: Adaptado STN (2015).

APÊNDICE 03

QUESTIONÁRIO ENVIADO PARA UFERSA

1	A UFERSA, no ano de 2021 já realiza os lançamentos dos demais créditos a receber, assim como é solicitado pelo PIPCP, contudo esse mesmo procedimento também trata sobre os respectivos ajustes para perdas. A universidade realiza a evidenciação desse item citado? Caso sim, qual a conta contábil utilizada? RESPOSTA: A UFERSA realiza o registro dos seus créditos a receber de acordo com o regime de competência, no entanto não teve ainda a necessidade de proceder com os ajustes para perdas, em função da natureza de suas atividades. A conta contábil utilizada para registro dos créditos a receber é a 1.1.3.1.1.02.00 ADIANTAMENTO CONCEDIDO
2	A UFERSA, no ano de 2021 realizou provisão por competência, da qual se trata o procedimento 5 (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigente)? Se sim, quais as contas contábeis alimentadas? RESPOSTA: A UFERSA realizou durante o exercício de 2021 o devido registro das provisões por competência, sendo movimentadas as seguintes contas contábeis. 21111.01.02 – DECIMO TERCEIRO SALÁRIO A PAGAR 21111.01.03 – FERIAS A PAGAR 31111.05.00 - FERIAS – RPPS 31111.06.00 - 13. SALÁRIO - RPPS
3	Foi constatado a partir da análise do balancete de verificação de 2021, que a UFERSA realiza os lançamentos referente a alguns itens do procedimento 7, que vai tratar sobre a evidenciação de bens móveis e imóveis e sua respectiva depreciação ou exaustão, contudo, o procedimento também trata da reavaliação e redução ao valor recuperável desses bens, a universidade realiza essa contabilização? Se sim, quais contas contábeis são utilizadas? RESPOSTA: A Universidade realiza sim a reavaliação de seus bens imóveis, no entanto essa reavaliação é feito com um intervalo de 03 a 05 anos conforme normativo vigente. A universidade não realizou em apenas um oportunidade o procedimento de redução ao valor recuperável, quando fez o cadastramento dos seus bens móveis, na ocasião as contas movimentadas foram a própria conta do ativo imobilizado Bens Móveis e em contra partida uma variação patrimonial diminutiva. O resultado da reavaliação é registrado na conta contábil 2.3.6.1.1.01.00 REAVALIACAO DE BENS IMOVEIS

(Continua)

(Continuação)

4	O procedimento 15 dispõe sobre o reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável, foi constatado o lançamento desse procedimento, com exceção da reavaliação e redução ao valor recuperável, a UFERSA está realizando tais lançamentos? Se sim, quais contas contábeis estão sendo utilizadas? RESPOSTA: A Ufersa ainda não realizou a reavaliação e redução ao valor recuperável do seu intangível.
5	Não foi constatado lançamentos do investimento permanente, como consta no procedimento 17, e nem dos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável desses investimentos, a UFERSA faz a contabilização desse procedimento? Se sim, quais contas são utilizadas? RESPOSTA: Diante da natureza de suas atividades a Ufersa não realiza investimentos permanentes.
6	Quais tem sido as maiorias dificuldades nesse órgão público, consideradas pelo senhor, para adoção ao processo de convergência aos padrões internacionais? RESPOSTA: Como principais dificuldades para implantação dos procedimentos patrimonial ainda não implementados por esta instituição, temos o software de controle patrimonial, que não atende completamente as novas exigências, estando em adaptação, como por exemplo, o controle do ativo intangível. Outro ponto é a quebra de cultura em relação aos procedimentos anteriormente adotados, que ainda tem sequelas difíceis de serem sanadas e barreira difíceis de serem superadas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

APÊNDICE 04

QUESTIONÁRIO ENVIADO PARA PREFEITURA DE MOSSORÓ-RN

1.	A prefeitura de Mossoró-RN, no ano de 2021 já realiza os lançamentos da dívida ativa, assim como é solicitado pelo PIPCP, contudo esse mesmo procedimento também trata sobre os respectivos ajustes para perdas. A prefeitura realiza a evidenciação desse item citado? Caso sim, qual a conta contábil utilizada? RESPOSTA: Inicialmente, gostaria de relatar sobre o sistema utilizado por esta entidade para o registro de informações, como pela geração de relatórios. Até o exercício de 2021 foi utilizado o Sistema Orçamentário, Financeiro e Contábil – SOFC, da empresa TOP DOWN CONSULTORIA LTDA, este, não possibilitava o acompanhamento próximo a respeito do PCASP, dificultando as varias verificações, só tendo acesso a todas as informações após eles gerarem as Contas de Governo, assim seguimos com as respectivas respostas. No Balanço Patrimonial existe a conta AJUSTES DE PERDAS, mas sem previsão de valores para o referido exercício, nem demonstrando os valores previstos no exercício anterior;
2.	A prefeitura de Mossoró-RN, no ano de 2021 realizou provisão por competência, da qual se trata o procedimento 5 (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigente)? Se sim, quais as contas contábeis alimentadas? RESPOSTA: No Balanço Patrimonial existe a conta PROVISÕES A LONGO PRAZO, com valores informados no exercício e no exercício anterior, mas não existe a demonstração das contas contábeis utilizadas para a realização do registro;
3	Foi constatado a partir da análise do balanço patrimonial de 2021, que a prefeitura de Mossoró-RN realiza os lançamentos referente ao procedimento 7, que vai tratar sobre a evidenciação de bens móveis e imóveis e sua respectiva depreciação ou exaustão, o procedimento também trata da reavaliação e redução ao valor recuperável desses bens, a Prefeitura realiza essa contabilização? Se sim, quais contas contábeis são utilizadas?

(Continua)

	RESPOSTA: De acordo com o Balanço Patrimonial, esta entidade não realizou a reavaliação e redução ao valor recuperável, tendo adotado medidas para a contabilização no exercício corrente;
4	Ainda em relação ao procedimento 7, foi possível constatar que o valor da depreciação dos bens está sendo contabilizado, contudo com um valor bem abaixo do que se espera visto o montante dos bens registrados, como isso pode ser explicado? RESPOSTA: Por não termos o controle destes lançamentos, e eles no exercício em questão terem sido realizados pela empresa citada acima, o valor informado no balanço patrimonial pode não corresponder ao correto, mas, já foi tomada as medidas necessárias para a contabilização correta como para os ajustes necessários para que os dados contidos nos relatórios sejam fidedignos a realidade;
5	O procedimento 11 trata sobre a mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.:13º salário, férias, etc), a Prefeitura realiza esses lançamentos? Se sim, quais contas contábeis são utilizadas nessas operações? RESPOSTA: O registro destas informações é por competência, mas, o referido sistema não traz um relatório que evidencie as contas contábeis em seus diversos níveis, um balancete de verificação, assim, impossibilitando em qual conta é inserida a informação;
6	O procedimento 15 dispõe sobre o reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável, a prefeitura está realizando tais lançamentos? Se sim, quais contas contábeis estão sendo utilizadas? RESPOSTA: Esta entidade não registra tais informações durante o exercício de 2021, tendo sido tomada providências para o registro e demais movimentações de forma precisa;
7	O procedimento 18 trata sobre o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques, considerando o tamanho da entidade, é possível observar que o valor expresso no balanço patrimonial de 2021 é muito baixo, o que não condiz a realidade, como pode ser explicado esse valor baixo? RESPOSTA: Durante o exercício de 2021, este município não possuía uma forma de registrar o seu estoque, sua movimentação de entrada e saída, assim, não foi registrado nas contas contábeis corretas estas informações, mas, no exercício corrente está sendo tomado o cuidado do registro correto das informações;
8	Foi possível constatar que a prefeitura realiza lançamentos do investimento permanente, como consta no procedimento 17, contudo não foi encontrado lançamentos de ajustes para perdas e redução ao valor recuperável desses investimentos, a prefeitura faz essa contabilização? Se sim, quais contas são utilizadas? RESPOSTA: Ainda existe por esta entidade, uma dificuldade da verificação do registro nas contas contábeis das informações, infelizmente, por muito tempo foi mantida um sistema que dificultava esta análise e correção, levando a falta de lançamentos necessários.
9	Quais tem sido as maiorias dificuldades nesse órgão público, consideradas pelo senhor, para adoção ao processo de convergência aos padrões internacionais? RESPOSTA: As dificuldades são muitas, o município de Mossoró tem uma dimensão muito grande, um fluxo de informações enorme, uma descentralização de informações que dificultam o contador de conseguir verificar todas, mas, aos poucos estamos trabalhando procedimentos que facilitaram tais verificações, melhorias no registro das informações contábeis, melhorias na geração de relatórios, dentre outros benefícios, inicialmente realizamos processo licitatório para locação de sistema mais atualizado e que cumpra todas as exigências legais, realizamos capacitações com os servidores públicos ligados diretamente ao setor financeiro de cada secretaria, aos poucos vamos transformando esta gestão, dando sempre mais transparência e qualidade as informações.

Fonte: Elaborado pelos autores.