



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 13, n. 2, Jul./Dez., 2021

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 25.04.2020. Revisado por pares em: 16.10.2020. Reformulado em: 23.10.2020. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2021v13n2ID20548

Dificuldades dos municípios da região metropolitana cearense em aderir ao processo de convergência da contabilidade pública: um estudo multicaso

Difficulties of municipalities in the cearense metropolitan region in adhering to the public accounting convergence process: a multi-study

Dificultades de los ayuntamientos de la región metropolitana del Estado de Ceará para adherirse al proceso de convergencia de la contabilidad pública: un estudio multicaso

Autores

Thaís da Silva Moura

Contadora, Universidade Federal do Ceará (UFC), Departamento de Contabilidade. Endereço: Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza-CE, Cep. 60020-180 Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8697554664650843>

ORCID I ID: <https://orcid.org/0000-0003-4523-8154>

E-mail: thais-silva1@hotmail.com

Roberto Sérgio do Nascimento

Doutor em Contabilidade, Professor de Contabilidade e Auditoria do Setor Público e Auditor do Tribunal de Contas da União (TCU). Universidade Federal do Ceará, Departamento de Contabilidade. Endereço: Av. da Universidade, 2431, Tel. (85) 33667801/02, Identificadores (ID):

Lattes: <http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizaev.do?id=K4778232P5>,

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-8217-9267>

E-mail: robertosdn75@gmail.com,

Ricardo Viotto

Advogado, Esp. Direito Processual Civil e Mestrando em Administração e Controladoria pela UFC. Universidade Federal do Ceará, Mestrado Profissional em Administração em Controladoria. Endereço: Av. da Universidade, 2431, (85) 999123026. Identificadores (ID):

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-0173-9195>

E-mail: ricardoviotto@yahoo.com

Resumo

Objetivo: O presente estudo multicaso tem por objetivo avaliar as percepções dos municípios brasileiros quanto ao processo de convergência da contabilidade pública às normas

internacionais, iniciado em 2008, tendo em vista a importância destes entes federados na prestação primária de bens e serviços públicos à sociedade.

Metodologia: Baseou-se na aplicação de questionário com perguntas estruturadas aplicadas às secretarias de finanças em 7 (sete) municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. Além deste aspecto, os municípios foram selecionados com base no PIB estadual e no nível de investimentos públicos por eles realizados.

Resultados: 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.

Contribuições do Estudo: Efetivamente a pesquisa comprovou dificuldades reais vivenciadas por parte dos municípios pesquisados que podem comprometer o avanço do processo de convergência Brasil a fora, aspectos estes não considerados nos trabalhos anteriormente realizados.

Palavras-chave: Processo de Convergência. Contabilidade Pública. Avaliação. Multicaso. Região Metropolitana de Fortaleza (CE).

Abstract

Objective: The purpose of this multi-case study is to evaluate the perceptions of Brazilian municipalities regarding the process of convergence of public accounting to international standards, initiated in 2008, in view of the importance of these federated entities in the primary provision of public goods and services to society.

Methodology: It was based on the application of a questionnaire with structured questions applied to the finance departments in 7 (seven) municipalities in the Metropolitan Region of Fortaleza. In addition to this aspect, the municipalities were selected based on the state GDP and the level of public investments made by them.

Results: They were considered consistent in showing that 71% of the municipalities started the convergence process within the deadline established by the National Treasury Secretariat (STN), however only 43% stated they were prepared to apply the NBCASP. One of the main related difficulties refers to the lack of investment in training for the technicians involved and of their own systems to operate the changes determined by the STN.

Contributions of the Study: Effectively, the research proved real difficulties experienced by the surveyed municipalities that can compromise the progress of the convergence process in Brazil, aspects that were not considered in the previous works.

Keywords: Convergence Process. Public Accounting. Evaluation. Multi-Case Study. Metropolitan Region of Fortaleza (CE).

Resumen

Objetivo: El propósito de este estudio de casos múltiples es evaluar las percepciones de los municipios brasileños con respecto al proceso de convergencia de la contabilidad pública con los estándares internacionales, iniciado en 2008, en vista de la importancia de estas entidades federadas en la provisión primaria de bienes y servicios públicos para la sociedad.

Metodología: Se basó en la aplicación de un cuestionario con preguntas estructuradas aplicadas a los departamentos de finanzas en 7 (siete) municipios de la Región Metropolitana de Fortaleza. Además de este aspecto, los municipios fueron seleccionados con base en el PIB estatal y el nivel de inversiones públicas realizadas por ellos.

Resultados: Se consideraron consistentes al demostrar que el 71% de los municipios comenzaron el proceso de convergencia dentro del plazo establecido por la Secretaría del Tesoro Nacional (STN), sin embargo, solo el 43% declaró que estaban preparados para aplicar el NBCASP. Una de las principales dificultades relacionadas se refiere a la falta de inversión en capacitación para los técnicos involucrados y de sus propios sistemas para operar los cambios determinados por el STN.

Contribuciones del estudio: Efectivamente, la investigación demostró dificultades reales experimentadas por los municipios encuestados que pueden comprometer el progreso del proceso de convergencia en Brasil, aspectos que no fueron considerados en los trabajos anteriores.

Palabras clave: Proceso de Convergencia. Contabilidad Pública. Evaluación. Multicaso. Región Metropolitana de Fortaleza (CE).

1 Introdução

Face ao processo de globalização dos mercados internacionais nas últimas décadas, houve a necessidade de expandir e unificar o padrão das informações contábeis no mundo e assim facilitar a compreensão das informações financeiras por parte de países, investidores, empresários e da própria população. No Brasil, as alterações na estrutura normativa contábil foram iniciadas no setor privado no ano de 2006, seguida com a Lei 11.638 (2007) que alterou a Lei das SA e pela Portaria MF 184 (2008) que deu início ao processo de convergência no setor público.

Especificamente quanto à esfera governamental, o país adotou o processo de convergência ao invés da harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS). Distingue-se o primeiro do segundo em razão da integração do padrão internacional mediante a alteração pontual de aspectos da norma recepcionada, enquanto na harmonização a lei nacional é substituída pela norma internacional.

Há pouco mais de duas décadas, a única base legal para a contabilidade pública no país consistia na Lei Federal 4.320 (1964) que limita o setor público ao estudo do orçamento e das demonstrações contábeis. Um dos passos dados em direção à modernização do controle das finanças públicas por parte do Governo Brasileiro ocorreu com o advento da Lei Complementar

101 (2000), também conhecida como LRF, que propôs incorporar gestão fiscal e responsável das contas públicas.

Contudo, a contabilidade pública ainda não solucionou o seu principal problema: falta de harmonização da informação contábil que permite registros sem uniformidade, interpretação deficiente das situações retratadas perante as demonstrações contábeis e equivocada avaliação do orçamento que prima pelo regime de contabilização misto (Receitas = Caixa; Despesas = Competência Modificada). Nesse sentido, a convergência das normas da contabilidade pública ao padrão internacional se apresenta como solução para estas questões históricas.

De acordo com Barbosa *et al.* (2016), o processo de convergência facilita a comparabilidade e diminui a assimetria informacional entre as demonstrações contábeis em diversos países. Observa-se que as principais alterações almejam: aperfeiçoar e tornar a contabilidade pública mais próxima do seu real objeto – o patrimônio público, incorporar o princípio da competência no dia a dia das situações que evidencia, demonstrar a importância da gestão dos custos, além de possibilitar uma maior eficiência na gestão de recursos para o processo de tomada de decisões e *accountability*.

Associado à internacionalização da contabilidade pública, sugere-se ganhos junto ao processo de transparência pública. Quintana *et al.* (2011) o compreende como um meio pelo qual a sociedade possui para acompanhar e denunciar as ações governamentais que demonstrarem dúvidas diante das normas existentes. Traduzido de outra maneira: consiste na importância que o cidadão adquire diante da gestão pública e o aumento da responsabilidade que os agentes políticos passam a ter na produção das demonstrações contábeis.

Diante disso, considerando fatores como localização (interligados à capital do Estado) e econômico (baseado na prestação de serviços, exceto quanto à Maracanáu, participante do polo industrial do Estado), foram escolhidos para a presente pesquisa 7 (sete) municípios cearenses da região metropolitana: Aquiraz, Caucaia, Eusébio, Horizonte, Maracanáu e São Gonçalo do Amarante, além de Fortaleza. A problemática do estudo é definida por intermédio da seguinte questão: **quais as principais dificuldades relatadas pelos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza em relação à convergência das normas de contabilidade pública ao padrão internacional?**

A partir desta problemática, o objetivo geral é identificar que aspectos são apontados pelos municípios pesquisados diante do processo de convergência da contabilidade pública brasileira capazes de dificultar o processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais. Isto posto, os objetivos específicos são: 1) analisar as principais mudanças ocorridas na estrutura normativa da contabilidade pública brasileira; 2) identificar situações consideradas impeditivas à aderência dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP; 3) comparar os dados dos municípios participantes da pesquisa e destacar aspectos positivos e negativos ao processo de adaptação.

A relevância do trabalho se apresenta pela avaliação do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade pública no cenário brasileiro, notadamente nos municípios brasileiros, escassos de estudos de natureza empírica. Pesquisas se fazem necessárias para evidenciar as dificuldades vivenciadas e a adoção das medidas necessárias para eventuais correções por parte dos entes subnacionais brasileiros, considerando que ainda o processo de convergência não foi concluído.

Este trabalho está composto de cinco partes: introdução; revisão de literatura, em que se procura apresentar o contexto histórico e a base normativa das mudanças na contabilidade pública; procedimentos metodológicos, no qual se especifica os métodos da pesquisa utilizados; resultados e análises, em que será realizada análise dos dados gerados pela pesquisa; e considerações finais.

2 Revisão da Literatura

Inicialmente a contabilidade pública no país foi regulamentada pelo Decreto 4.536 (1922), sendo posteriormente editada a Lei 4.320 (1964), a qual até a presente data reside no principal instrumento de evidenciação, interpretação e análise do orçamento e demonstrações contábeis para todos os entes federados.

Na linha de modernização da contabilidade pública brasileira foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio do Decreto 92.452 (1986), cujo principal objetivo consistiu no fortalecimento das finanças públicas. Considerando a necessidade de organização no meio público, Piscitelli e Timbó (2014) destacam a importância do processo de sistematização das informações nas entidades públicas para que haja o acompanhamento e a fiscalização por parte dos cidadãos.

Em 1987 foi implementado o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Um ano após, a STN promoveu a substituição da Conta Movimento do Governo Federal no Banco do Brasil (BB) pela Conta Única do Tesouro Nacional no Banco Central (BACEN).

No final da década de 1990, iniciou-se o processo de convergência internacional das normas de contabilidade. Primeiro em relação às empresas; segundo, direcionado ao setor público. Denominadas de Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS – acrônimo em inglês), as normas iniciais foram editadas em 1997 e tinham como objetivo guiar países na elaboração e interpretação dos demonstrativos contábeis, considerando o padrão internacional instituindo pelas Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS – sigla em inglês).

No Brasil, o processo de convergência da contabilidade pública ao padrão internacional teve seu pontapé inicial com a edição da Resolução 1.103 (2007) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), seguida pela Portaria MF 184 (2008) que atribuiu à STN a promoção da convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC.

Diante disso, o CFC publicou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, denominadas NBC T 16.1 a NBC T 16.10 (2008), em que são apresentados conceitos estruturais para a contabilidade pública. Nesta mesma linha, a STN publicou, no mesmo ano, a 1ª. edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público-MCASP (2018).

O processo de convergência da contabilidade pública ao padrão internacional iniciado em 2007 resultou na criação das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), anteriormente denominadas em NBC T. Evento significativo residiu na instituição do plano de contas unificado (PCASP) que ocorreu devido à ausência da padronização dos demonstrativos contábeis das entidades públicas e passou a ser obrigatório no ano de 2014. Outra alteração marcante consistiu na ênfase dada ao aspecto patrimonial, ante ao foco orçamentário destacado ao longo dos anos pela Lei 4.320 (1964). Optou-se por coadunar ambas as informações, porém com destaque ao emprego do primeiro modelo.

Atualmente, mais de 50 países, entre eles o Brasil, estão em processo de implantação das IPSAS como guia na formulação de suas normas contábeis. Na contabilidade pública brasileira, o início da convergência passou a ser obrigatório ao término do exercício de 2014, passando o CFC em conjunto com a STN a tocar o processo.

Estudos relacionados a seguir apontam para a irreversibilidade da mudança do comportamento entre os profissionais do setor público pela incorporação das IPSAS convergidas, enquanto outros abordaram resultados do impacto das normas vigentes no país.

Ribeiro e Bizerra (2011), analisando a percepção dos contadores das instituições de ensino superior federal do Estado do Rio de Janeiro, evidenciaram que 83% dos profissionais pesquisados acreditam nos benefícios e nas vantagens que estas mudanças produzirão. Em sentido oposto, Silva *et. al* (2011) com base em pesquisa conduzida em gestores contábeis de órgãos públicos do Estado de Pernambuco destacaram a insegurança sentida por parte dos gestores públicos quanto às mudanças propostas, ante a falta de conhecimentos mais consistentes em torno das atualizações ou a insipiência das aderências às normas.

Na linha de demonstrar desafios e ganhos frente à implantação das novas normas, Nascimento *et al* (2015) e Piccoli e Klann (2015) revelaram que as dificuldades se relacionaram ao fato de os pesquisados não se considerarem, tecnicamente, preparados, enquanto como principal ganho a adoção de plano de contas único, com vistas a uniformizar as práticas contábeis no país.

Na mesma linha de avaliar o processo de implantação das IPSAS no Brasil, Lima e Lima (2019) observaram que, embora iniciado em 2008, a reforma no país ainda se encontra no estágio inicial. Com base na Teoria Institucional, as autoras concluíram que carece o processo de envolvimento dos atores participantes (CFC, TCU e STN). Foram apontados como desafios a falta de pessoal e aspectos econômicos e culturais entre as regiões do país, especialmente nos governos municipais, cujas dificuldades se relacionam mais com barreiras de ordem prática, do que propriamente de ordem conceitual.

No que se refere à aderência em si das normas por parte dos entes federados, a NBC TSP Estrutura Conceitual foi a primeira norma a ser convergida e publicada pelo CFC em 2016, e apresenta conceitos fundamentais para a aplicação das demais normas. Diante disso, Nunes e Lima (2017) a caracteriza como a “norma das normas”, considerando que nela encontra-se a base conceitual para a elaboração e interpretação dos demonstrativos na contabilidade pública.

Castro (2016) optou em identificar possíveis características dos Estados brasileiros em explicar o nível de *disclosure* (ID) deles pós adoção das NBCASP. Analisando diversas variáveis (receita orçamentária, transferências de recursos, PIB, índice de desenvolvimento da Firjan e IDH), constatou-se a significância das duas primeiras (*p-valor* 10%) como atributo explicativo do ID.

No Brasil, alguns trabalhos pesquisaram o avanço individual de normas específicas com base na adoção dos procedimentos por parte dos Estados brasileiros, sendo ainda escassos estudos envolvendo municípios.

Nascimento, Almeida e Viotto (2019), ao avaliar a aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes) (correlação com a IPSAS 19) nas capitais dos Estados brasileiros, observaram que a representatividade das provisões aumentou de 15% para 61%, enquanto os passivos contingentes permaneceram constantes em torno de 1%. Já a divulgação de informações dos três itens em notas explicativas foi considerada insatisfatória, sendo os ativos contingentes o indicador mais deficitário.

Por sua vez, Araújo (2018) ressaltou a visão patrimonial dos estoques como componente comum entre todas as entidades do setor público ao mensurar a aplicação da NBC TSP 04 (correlação com a IPSA 12), enquanto Moro, Porteira e Cavazzana (2019) destacaram a importância do ativo imobilizado como ativo gerador de caixa, com base no exame da NBC TSP 07 (correlação com a IPSAS 17). A análise da NBC TSP 08 (correlação com a IPSA 31) por Araújo e Leitão (2018) revelou que uma das principais dificuldades para efeito de controle e comprovação dos ativos intangíveis, consistiu na ausência de direitos legais.

Sob o prisma internacional, a adoção das IPSAS é vista como uma oportunidade única de aperfeiçoamento do sistema de informação pública, sobretudo em razão da diversidade existente entre eles ao redor do mundo.

Neste sentido, um estudo realizado por Christiaens *et al* (2015), em 59 países e jurisdições da União Europeia, comparou a adoção das IPSAS nos países da chamada Europa velha, em termos de governo central e local, com países europeus que adentraram mais recentemente ao bloco. O resultado identificou adoção diversa das normas entre os dois grupos, notadamente favorável aos últimos, explicado face a influência do FMI em suas economias e ao avanço de reformas estruturais destes governos.

Na mesma linha de identificar barreiras e estímulos para aplicação das IPSAS em 37 países dos continentes americanos e europeu, Brusca e Martínez (2016) apontaram percentual semelhante no universo pesquisado, sendo 8 países europeus e 7 americanos. O estudo revelou que a importância atribuída pelos países americanos é maior, apesar de não haver esforços em compará-los em termos de estruturas semelhantes de organização. Destacou-se como principal barreira o interesse dos países em manter o controle mediante normas nacionais quando comparadas ao uso das IPSAS, bem como o custo de adoção delas.

Jones e Caruana (2016) ao analisar a adoção das IPSAS em Malta, um pequeno país da UE, identificaram que a decisão de emprego das normas não se relacionou diretamente à pressão do bloco europeu em modernizar o sistema contábil em uso de Malta, porém a questões de credibilidade e legitimidade reconhecidas pelo próprio país. Os resultados apontaram dois aspectos principais para a implementação: a possibilidade de o país sofrer mais pressões externas que outros; e o processo de comunicação desenvolvido com a Comissão de Estatística da UE (Eurostat) que seria facilitado pela adoção das IPSAS, ao invés do emprego de normas internas.

Pesquisa realizada por Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016) em países da América Latina buscou identificar quais os estímulos e efeitos para a implementação das IPSAS no continente. Os resultados identificaram que o Peru, Costa Rica, Colômbia, Brasil, Chile e Uruguai iniciaram o processo de adoção, enquanto outros 10 avaliavam que decisão tomar. Para os autores o processo de isoformismo baseado na teoria institucional seria a explicação da Colômbia e do Peru para o emprego das IPSAS. Os principais estímulos observados se referiam à modernização dos sistemas contábeis adotados para melhorar a transparência e o conteúdo das demonstrações contábeis

Diferentemente destes estudos, na Nova Zelândia, que já havia adotado as normas internacionais de contabilidade indistintamente para todos os setores (privado, público e terceiro setor), questionou-se a aptidão das IFRS para o setor público. Pesquisa realizada por Laswad e Redmayne (2015) encontrou número elevado de opiniões sobre a utilidade dos relatórios financeiros elaborados com base nas IPSAS frente aos custos de elaboração, com destaque para a demonstração das receitas, e a adoção do regime de caixa como sendo um dos menos úteis.

Ademais, o prazo previsto para a conclusão do processo de adaptação e para o término de implantação de novas normas será o ano de 2023. Porém, é fundamental observar o cenário das entidades públicas brasileiras para entender o processo de evolução diante da implementação dessas normas. Considerando isso, esta pesquisa desenvolveu estudo multicaso de municípios na Região Metropolitana de Fortaleza, buscando compreender o andamento do processo de adaptação e as principais dificuldades dos municípios estudados.

3 Procedimentos Metodológicos

3.1 Estratégia e método da pesquisa

Esta pesquisa foi desenvolvida por meio do método dedutivo que, de acordo com Gil (2017), utiliza de princípios verdadeiros e inquestionáveis como base estrutural para o alcance de um conhecimento específico. Neste sentido, utilizaram-se tanto a lei que dá suporte à estrutura da contabilidade pública no país (Lei 4.320/64), quanto às NBCASP editadas pelo CFC após o início do processo de convergência para desenvolver o estudo multicaso envolvendo a Região Metropolitana de Fortaleza.

A técnica de pesquisa utilizada é o método comparativo (Marconi e Lakatos, 2017) que consiste em investigar situações a partir de suas semelhanças e diferenças e descritiva de acordo com Prodanov e Freitas (2013). Também pode ser considerada qualitativa, que de acordo com os mesmos autores colocam como principal fonte de dados o próprio ambiente em estudo, além de não possuir foco estatístico.

Segundo Martins e Teophilo (2016), o presente trabalho pode ser considerado como bibliográfico. Foram utilizados, além de base normativa da contabilidade pública - Lei nº 4.320/64 e as NBCASP -, questionário aplicado junto aos municípios participantes. Diferentemente do estudo de caso – aspecto pontual do objeto sob estudo -, optou-se por estudo multicaso, dado produzir provas mais convincentes, sendo visto como mais robusto. Ele envolve a realização de pesquisa em determinados grupos, cuja replicação e não amostragem permitem a possibilidade de resultados similares (YIN, 2001).

3.2 População ou amostra

A população se refere aos municípios cearenses e a amostra aos municípios sediados na Região Metropolitana do Estado, selecionados a partir dos volumes dos PIBs e maiores investimentos públicos realizados pelo Estado, resultando o seguinte grupo de pesquisa: Aquiraz, Caucaia, Eusébio, Horizonte, Maracanaú e São Gonçalo do Amarante e Fortaleza.

3.3 Definição de variáveis e base de dados

Foi empregada pesquisa de levantamento associado a um questionário, do tipo estruturado, composto por perguntas do tipo aberto e fechada, conforme Figura 1. A estruturação do questionário levou em consideração: a) identificação de mudanças comportamentais frente à aderência das novas normas; b) identificação de situações consideradas impeditivas para o processo de convergência e c) comparação dos resultados apresentados.

A aplicação foi realizada por meio de pesquisa de campo aos secretários de finanças ou gerentes contábeis de cada município pesquisado, diretamente ou por e-mail, durante o período de novembro de 2018 a julho de 2019.

| Perguntas | Especificações |
|--|------------------------------------|
| 1. Quantos funcionários compõem o Setor Contábil? | Servidor público |
| | Comissionado |
| | Terceirizado |
| | Aprendiz/estagiário |
| 2. Desses funcionários, quantos possuem algum tipo de formação acadêmica (técnico, graduação, pós-graduação, mestrado, doutorado)? | Nível superior (Curso completo) |
| 3. O município oferece ou já ofereceu aos funcionários capacitação (cursos ou palestras) sobre as alterações ocorridas nas normas de contabilidade pública? | Neste ano |
| | No último ano |
| | Anterior a dois anos |
| | Nunca |
| 4. A partir de que ano o município começou a adequação da contabilidade pública ao padrão internacional? | Dentro do prazo |
| | Fora do prazo |
| 5. Houve mudança nos sistemas para suporte da execução financeira, orçamentária, contábil e de custos? Quais sistemas são utilizados para suporte? | Sistema próprio |
| | Sistema terceirizado |
| 6. Como é aplicado o regime de competência ou de caixa às Receitas e Despesas? Especificar qual regime é aplicado em cada imposto: IPTU, ISSQN e ITBI. Aplicação dos Regimes Contábeis (MCASP, 8ª. ed. parte I, item 4). | Atende a resolução |
| | Não atende a resolução |
| 7. Quais as principais dificuldades encontradas, atualmente, para aplicar as alterações ocorridas nas Normas de contabilidade pública? | Elencar as principais dificuldades |
| 8. O município considera-se preparado para aplicar as normas de contabilidade pública, face o processo de convergência às normas internacionais? | Sim |
| | Não |
| 9. O uso, mesmo que parcial das NBCASP, tem proporcionado alteração de comportamento de análise e interpretação das demonstrações contábeis? Se sim, como? | Sim |
| | Não |

Figura 1 Roteiro do questionário aplicado

Fonte: dados da pesquisa.

3.4 Técnica de análise de dados

O tratamento dos dados se deu, basicamente, pelo uso da estatística descritiva e na comparação dos grupos resultantes da pesquisa: Grupo I – municípios não preparados para adotar a nova sistemática e Grupo II – municípios preparados em adotar a nova sistemática.

4 Resultados e Análises

Segundo Kohama (2014), o nível continental do Brasil acarreta desequilíbrios regionais referentes ao processo de integração e consolidação das informações em seu planejamento e orçamento. Neste sentido, a presente pesquisa objetiva identificar as principais dificuldades de municípios brasileiros face o processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais de contabilidade (IPSAS).

Selecionou-se um rol de municípios (Aquiraz, Caucaia, Eusébio, Horizonte, Maracanaú, São Gonçalo do Amarante e Fortaleza), tendo por base os maiores PIB do Estado, concentração na região metropolitana e alto poder de investimento público. As Tabelas 1 e 2 evidenciam os dados socioeconômicos e de estatística descritiva dos municípios participantes do estudo.

Tabela 1*Dados socioeconômicos dos municípios participantes (Ceará - 2016-2018)*

| Municípios (CE) | Ranking (2016) PIB Total no Estado do Ceará | Produto Interno Bruto (PIB) 2016 (R\$) | PIB Per Capita 2016 (R\$) | Total de receitas realizadas 2017 R\$ (x 1.000) | Total de despesas empenhadas 2017 R\$ (x 1.000) | População Estimada 2018 |
|-------------------------|---|--|---------------------------|---|---|-------------------------|
| Fortaleza | 1° | 60.141.145,20 | 23.045,09 | 6.810.527,07 | 6.525.657,82 | 2.643.247 |
| Aquiraz | 8° | 2.144.231,95 | 27.336,65 | 244.006,62 | 197.501,40 | 79.563 |
| Caucaia | 3° | 5.435.899,18 | 15.177,12 | 629.854,17 | 553.796,33 | 363.982 |
| Eusébio | 6° | 3.067.946,99 | 59.097,86 | 281.098,32 | 251.597,09 | 52.880 |
| Horizonte | 9° | 1.450.387,88 | 22.426,48 | 193.783,18 | 175.778,48 | 66.114 |
| Maracanaú | 2° | 8.084.735,88 | 36.223,88 | 724.429,98 | 657.108,10 | 226.128 |
| São Gonçalo do Amarante | 7° | 2.354.173,44 | 49.259,77 | 252.306,83 | 219.614,33 | 48.516 |

Fonte: Dados da pesquisa.

O exame de ambas as tabelas revela a interferência dos dados do Município de Fortaleza na estrutura da estatística descritiva, conforme se observa abaixo.

Tabela 2*Parâmetros descritivos dos dados socioeconômicos entre os municípios estudados*

| Estatística Descritiva | Produto Interno Bruto (PIB) 2016 (R\$) | PIB Per Capita 2016 (R\$) | Total de receitas realizadas 2017 R\$ (x 1.000) | Total de despesas empenhadas 2017 R\$ (x 1.000) | População Estimada 2018 |
|------------------------|--|---------------------------|---|---|-------------------------|
| Média | 11.811.217,22 | 33.223,84 | 1.305.143,74 | 1.225.864,79 | 497.204,29 |
| Mediana | 3.067.946,99 | 27.336,65 | 281.098,32 | 251.597,09 | 79.563 |
| Valor Mínimo | 1.450.387,88 | 15.177,12 | 193.783,18 | 175.778,48 | 48.516 |
| Valor Máximo | 60.141.145,20 | 59.097,86 | 6.810.527,07 | 6.525.657,82 | 2.643.247 |

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 (questões 1 e 2) evidencia a composição do setor contábil das secretarias de finanças, considerando aspectos, como composição da força de trabalho distribuída por grupos (servidor efetivo, terceirizados, estagiários etc.). Dentre o grupo, chama atenção para o percentual de terceirizados (58%) lotados nas unidades de contabilidade em contraposição aos

servidores ativos, o que evidencia fragilidade na produção dos registros contábeis, visto se encontrarem sob a responsabilidade de terceiros alheios ao poder público. Também merece destaque o número de prestadores de serviços com nível superior completo, em especial do município de São Gonçalo do Amarante (CE) que atingiu o percentual de 100% e, em sentido contrário, Aquiraz (CE) que chegou a somente 40%, situação preocupante na medida em que todos os municípios fazem parte da região metropolitana.

Tabela 3*Força de trabalho da Unidade de Contabilidade*

| Município (CE) | Serv. Púb. | (%) | Cargo Comis. | (%) | Cargo Terc. | (%) | Aprendiz/ Estagiário | (%) | Total | Ensino Superior | Ensino Superior (%) |
|----------------|------------|-----|--------------|-----|-------------|------|----------------------|-----|-------|-----------------|---------------------|
| Fortaleza | 9 | 33% | 4 | 15% | 11 | 41% | 3 | 11% | 27 | 15 | 56% |
| Aquiraz | 3 | 60% | - | 0% | 2 | 40% | - | 0% | 5 | 2 | 40% |
| Caucaia | 1 | 9% | 1 | 9% | 9 | 82% | - | 0% | 11 | 8 | 73% |
| Eusébio | - | 0% | - | 0% | 4 | 100% | - | 0% | 4 | 2 | 50% |
| Horizonte | 4 | 57% | - | 0% | 2 | 29% | 1 | 14% | 7 | 3 | 43% |
| Maracanaú | - | 0% | 3 | 20% | 12 | 80% | - | 0% | 15 | 8 | 53% |
| São Gonçalo | 3 | 33% | 1 | 11% | 5 | 56% | - | 0% | 9 | 9 | 100% |
| TOTAL | 20 | 26% | 9 | 12% | 45 | 58% | 4 | 5% | 78 | 47 | 60% |

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 4 se encontra organizada considerando as questões 3 a 9 do questionário e demonstra a aderência municipal ao processo de convergência das NBCASP.

Os dados evidenciam que 71% (Questão 4) dos municípios estudados respeitaram o prazo determinado pela STN no tocante à adoção do plano de contas unificado (PCASP) e o novo formato das demonstrações contábeis públicas (DCASP). Porém, é importante destacar que ainda 29% dos municípios iniciaram o processo fora do prazo estabelecido.

Quanto à realização de cursos de capacitação por parte dos profissionais interessados, 86% (Questão 3) dos municípios disponibilizaram algum tipo de capacitação relacionadas às atividades diárias dos colaboradores envolvidos (prestação de contas, envio de dados para os tribunais de contas, atualização tributária etc.). Segundo a pesquisa, apenas 29% (Questão 3) dos municípios ofereceram seu último curso em 2018 (ano de início do estudo), 43% (Questão 3) em 2017, 14% (Questão 3) anterior a dois anos, e outros 14% (Questão 3) nunca chegaram a disponibilizar nenhum tipo de capacitação aos funcionários do setor contábil.

Os dados revelaram ainda que apenas 14% (Questão 5) dos municípios possuem sistema próprio para execução financeira, contábil, orçamentária e de custos, destacando ser esta a principal dificuldade relatada por 57% (Questão 7) dos municípios, haja vista que 86% (Questão 5) ainda utilizam sistema terceirizado para a rotina do setor contábil. Além disso, outra dificuldade elencada por 43% (Questão 7) dos municípios foi a falta de investimento na capacitação dos funcionários, considerando que as normas da contabilidade pública estão em constante mudança. A exceção deu-se em 14% (Questão 7) dos municípios entrevistados que consideraram não possuir nenhuma dificuldade no processo de adaptação.

Com base na 8ª. ed. do MCAPS (parte I, item 4) que trata da adoção do regime de competência para a contabilidade pública, analisou-se a aplicabilidade em relação aos seguintes impostos municipais: IPTU, ISSQN e ITBI. A pesquisa *concluiu que* 86% (Questão 6) dos municípios ainda não atendem em sua totalidade a essa determinação. A principal divergência

encontra-se na arrecadação das receitas, tendo em vista a dificuldade de reconhecer o momento do fato gerador dos tributos aplicados.

Provavelmente, devido às dificuldades elencadas, 57% (Questão 8) dos entes pesquisados ainda não se consideram preparados para aplicar as NBCASP. Não obstante, todos (Questão 9) concordam que o processo de convergência promoveu alterações estruturais em relação aos profissionais envolvidos, principalmente no tocante à análise e interpretação das demonstrações contábeis, maior gerenciamento de dados, obrigatoriedade do uso das notas explicativas e mudança do foco da contabilidade pública; do orçamento para o aspecto patrimonial.

Tabela 4

Estudo multicaso de municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (CE)

| Questões abordadas | Nº de Municípios | % |
|---|------------------|------|
| Adaptação | | |
| Dentro do prazo | 5 | 71% |
| Fora do prazo | 2 | 29% |
| Treinamento | | |
| Neste ano (2018) | 2 | 29% |
| No ano anterior (2017) | 3 | 43% |
| Anterior a 2 exercícios | 1 | 14% |
| Nunca | 1 | 14% |
| Sistema de Suporte | | |
| Próprio | 1 | 14% |
| Terceirizado | 6 | 86% |
| Aplicação dos regimes contábeis (MCASP, 8º edição, Parte I, item 4) | | |
| Atende ao MCASP | 1 | 14% |
| Não atende ao MCASP | 6 | 86% |
| Principais dificuldades | | |
| Falta de um sistema próprio ou de integração das informações no sistema | 4 | 57% |
| Investimento na capacitação dos funcionários | 3 | 43% |
| Outras | 5 | 57% |
| Nenhuma | 1 | 14% |
| Preparado para aplicar as NBCASP | | |
| Sim | 3 | 43% |
| Não | 4 | 57% |
| Houve alterações na análise das demonstrações contábeis | | |
| Sim | 7 | 100% |
| Não | 0 | 0% |

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

4.1 Aspectos Específicos

Este tópico trata do exame, de forma comparativa, dos municípios que não se consideraram preparados em aplicar as NBCASP (Grupo I) em contraposição aos municípios que responderam afirmativamente estarem preparados à adoção das NBCASP (Grupo II).

a) Grupo I - municípios que **não** se consideram preparados para aplicar as NBCASP

De acordo com a pesquisa, 57% (Tabela 4, questão 8) dos entrevistados (Aquiraz, Horizonte, Maracanaú e São Gonçalo do Amarante) declararam não se considerar em condições de adotar as mudanças normativas que veem ocorrendo na contabilidade pública.

Destes, exceto Maracanaú, os demais municípios forneceram cursos de capacitação no ano anterior ao início da pesquisa (2017). Em relação ao início da adaptação às normas convergidas, Horizonte e Maracanaú foram os únicos que se alocaram fora do prazo estabelecido pela STN. Além disso, é possível destacar que todo o Grupo I utiliza sistemas com suporte, via empresas terceirizadas para execução de suas rotinas diárias, consoante tabela a seguir.

Tabela 5

Processo de adaptação do Grupo I

| Municípios (CE) | Treinamento | Adaptação | Sistema de Suporte |
|-------------------------|----------------------|-----------|--------------------|
| Aquiraz | 2017 | 2013 | Terceirizado |
| Horizonte | 2017 | 2015 | Terceirizado |
| Maracanaú | Anterior a dois anos | 2015 | Terceirizado |
| São Gonçalo do Amarante | 2017 | 2012 | Terceirizado |

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 6 abaixo demonstra que o Município de Horizonte é único a seguir o regime de competência (MCASP, 8ª. edição, parte I, item 4) em relação aos impostos e despesas de competência municipal, quando comparado aos demais municípios do Grupo I. Os demais entes estão seguindo apenas parcialmente o uso do princípio de competência para receitas e/ou despesas, sendo evidente uma maior dificuldade para as receitas (Maracanaú e São Gonçalo do Amarante) em comparação às despesas (Aquiraz).

Tabela 6

Aplicação dos regimes contábeis do Grupo I

| Municípios (CE) | IPTU | ISSQN | ITBI | Despesas em Geral |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------------|
| Aquiraz | Caixa | Misto | Misto | Misto |
| Horizonte | Competência | Competência | Competência | Competência |
| Maracanaú | Caixa | Caixa | Caixa | Competência |
| São Gonçalo do Amarante | Caixa | Caixa | Caixa | Competência |

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 7 confirma que uma das principais dificuldades mencionadas pelo grupo I reside na falta de sistema próprio e/ou integração das informações entre os sistemas existentes. Associado a isto, os municípios alegam a falta de investimento na capacitação dos profissionais

envolvidos que não conseguem atender com frequência às constantes mudanças da contabilidade pública. Apesar de não se considerarem preparados, os municípios deste grupo concluíram que houve alterações na análise e interpretação das demonstrações contábeis diante do processo de convergência que, por sua vez, terminaram por beneficiar a qualidade, tempestividade e transparência das informações contábeis.

Tabela 7
Avaliação dos municípios do Grupo I

| Municípios (CE) | Principais dificuldades | | Alteração na análise das DCASP |
|-------------------------|--|--|--------------------------------|
| Aquiraz | Estrutura de pessoal e de sistema | Investimento na capacitação dos funcionários | Sim |
| Horizonte | Falta de um sistema próprio | Investimento na capacitação dos funcionários | Sim |
| Maracanaú | Falta de integração das informações no sistema | Investimento na capacitação dos funcionários | Sim |
| São Gonçalo do Amarante | Falta de Integração das Informações no Sistema | Pouca Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado | Sim |

Fonte: Dados da pesquisa /2019.

b) Grupo II: municípios que se consideraram preparados para aplicar as NBCASP

De acordo com a pesquisa, 43% (Tabela 4, questão 8) dos entrevistados (Fortaleza, Caucaia e Eusébio) se declararam em condições de adotar as mudanças normativas que veem ocorrendo na contabilidade pública.

Segundo a Tabela 8, com exceção do município de Eusébio, que alega nunca ter oferecido cursos de capacitação referente ao processo de convergência, os outros municípios ofereceram cursos aos seus funcionários ainda no ano de início da pesquisa (2018). Além disso, é importante destacar que todos os municípios que se consideraram preparados para aplicar as NBCASP, iniciaram o processo de adaptação dentro do prazo estipulado pela STN. Considerando o sistema utilizado para as rotinas contábeis, o município de Fortaleza se destaca por ser o único a possuir suporte próprio.

Tabela 8
Processo de adaptação do Grupo II

| Municípios (CE) | Treinamento | Adaptação | Sistema de suporte |
|-----------------|-------------|-----------|--------------------|
| Fortaleza | 2018 | 2014 | Próprio |
| Caucaia | 2018 | 2014 | Terceirizado |
| Eusébio | Nunca | 2013 | Terceirizado |

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Apesar do resultado acima, de acordo com a Tabela 9 somente o Município de Fortaleza aproximou-se da adoção do regime de competência (MCAPS, 8ª. edição, parte I, item 4) para evidenciação das suas despesas e impostos (IPTU, ISSQN e ITBI). A única exceção declarada se referiu ao ITBI, cujo registro é realizado pelo regime de caixa. Os municípios de Caucaia e

Eusébio somente aplicam o regime de competência nas despesas, considerando contabilizar as receitas apenas no ato do recebimento, ou seja, pelo regime de caixa.

Tabela 9

Aplicação dos regimes contábeis do Grupo II

| Municípios (CE) | IPTU | ISSQN | ITBI | Despesas em Geral |
|-----------------|-------------|-------------|-------|-------------------|
| Fortaleza | Competência | Competência | Caixa | Competência |
| Caucaia | Caixa | Caixa | Caixa | Competência |
| Eusébio | Caixa | Caixa | Caixa | Competência |

Fonte: Dados da pesquisa/2019.

A Tabela 10 evidencia as dificuldades para implementação da nova sistemática em relação ao Grupo II. De maneira geral, as situações declaradas como impeditivas giram em torno da mão de obra disponível, pouco conhecimento contábil e falta de integração entre os sistemas.

Tabela 10

Avaliação dos municípios do Grupo II

| Municípios (CE) | Principais dificuldades | | Alteração na análise das DCASP |
|-----------------|--|---|--------------------------------|
| Fortaleza | Rotatividade de Funcionários | Falta de Conhecimento Contábil por parte dos Funcionários | Sim |
| Caucaia | Falta de integração das Informações no sistema | Mensuração de Patrimônio | Sim |
| Eusébio | - | - | Sim |

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

É de se notar em relação aos entrevistados, a falta de similaridade entre os problemas observados, sendo destacável o fato de o município de Eusébio ser o único a não relatar dificuldades diante do processo de adaptação, embora todos os integrantes do grupo tenham declarado que houve alterações na análise e interpretação das demonstrações contábeis.

5 Considerações Finais

A pesquisa objetivou identificar aspectos considerados impeditivos para a adoção do processo de convergência da contabilidade pública junto aos municípios brasileiros. Considerados entes centrais na prestação de serviços públicos e fornecimento de bens à coletividade, espera-se que eles também sejam confiáveis quanto às informações contábeis e fiscais produzidas.

Para a realização da presente pesquisa, selecionou-se a Região Metropolitana do Estado do Ceará, optando-se pelos municípios com maiores investimentos públicos e PIBs dentre os municípios cearenses. Com base nos resultados apresentados, decidiu-se realizar também os exames de forma separada entre os grupos que se declararam não estarem preparados para adotar as normas (Grupo I - Aquiraz, Horizonte, Maracanaú e São Gonçalo do Amarante) em contraposição àqueles que responderam de forma positiva (Grupo II - Fortaleza, Caucaia e Eusébio).

Os resultados gerais demonstraram que 71% dos municípios iniciaram o processo de convergência dentro do prazo estabelecido pela STN. O comportamento é claro em evidenciar o descumprimento da norma de convergência. Esperava-se que o resultado alcançado fosse na sua totalidade (100%), visto que a norma é de cunho obrigatório, portanto, qualquer, resultado diferente sinaliza pelo não atendimento da orientação normativa.

Notou-se que o processo de capacitação é uma das principais questões a serem solucionadas. Observou-se que apenas 29% dos municípios estudados ofereceram cursos de capacitação no ano de 2018 (início da pesquisa). Este resultado possibilita prospectar as dificuldades que advirão com o processo de convergência, sobretudo, em razão do amplo espectro de informações que necessitam ser apreendidas pelos profissionais envolvidos, que ainda se encontram muito dependentes da Lei Geral de Orçamento e Contabilidade Pública (Lei 4.320/64). Notadamente, a situação se releva preocupante quanto aos pequenos municípios em razão da conhecida falta de capacitação técnica deles.

Segundo a pesquisa, 86% dos municípios possuem sistema de suporte terceirizado. Este aspecto representa a melhor confirmação da falta de interesse das administrações municipais em habilitar seus próprios servidores, uma vez que contratam empresas para realizar os serviços contábeis das prefeituras. Importa lembrar que essas empresas possuem elevada rotatividade entre os municípios nos quais prestam serviços, situação explicada face as renovações resultantes do processo eleitoral.

De acordo com o estudo, 57% dos municípios elencaram a falta de sistema próprio ou de integração das informações como umas das principais dificuldades para o processo de adaptação às NBCASP e 43% elencaram a falta de investimento na capacitação dos profissionais. Ambos os resultados são condizentes com o modelo de contabilidade terceirizado utilizado por boa parte dos municípios brasileiros.

Entende-se que seria contrassenso dos municípios realizar investimentos em sistemas informatizados ou capacitar seus próprios servidores se já licitam os serviços de contabilidade “em pacote” com empresas terceirizadas. Contudo, esta decisão pode acabar por comprometer o processo de convergência da contabilidade pública em vigência no país visto que a nova sistemática não se limita, simplesmente, à adoção de novos procedimentos contábeis, porém, vai além. Exemplo característico consiste na integração entre os sistemas de contabilidade e tributação, como apontado no estudo.

Já era de se esperar que a mudança de regime contábil seria considerada um grande desafio por parte dos entrevistados, especificamente, em tratar as despesas e receitas pelo regime de competência. Relatou-se que os municípios possuem dificuldade na contabilização das receitas quanto ao reconhecimento do momento da ocorrência do fato gerador dos tributos cobrados. Novamente se associou a dificuldade à falta de conhecimento técnico e pouca e/ou inexistência da integralização dos sistemas contábil e tributário.

Ademais, defende-se que seria premente uma maior fiscalização do Tribunal de Contas do Estado (TCE) em relação à conformidade da aplicação das normas contábeis pelos municípios diante das mudanças na contabilidade pública.

É importante ressaltar que os resultados desta pesquisa se limitam ao presente estudo multicaso da Região Metropolitana de Fortaleza, não podendo ser generalizada a outros municípios e demais regiões. Recomenda-se a realização de estudo similar em outras regiões do Brasil, ou ainda após o prazo final do processo de convergência, estimado para 2023, podendo ser possível uma análise comparativa das mudanças propostas versus implementadas.

Referências

- Araújo, A. A., & Leitão, C. R. S (2018). Ativo Intangível no Setor Público: percepção das Instituições Federais de Ensino Superior quanto ao cumprimento da NBC TSP 08. In: XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis, 7. *Anais do 12º congresso UFPE de ciências contábeis*. Recife: v. 3, 2018. Disponível em: < <https://periodicos.ufpe.br/revistas/SUCC/article/viewFile/237088/30191>>. Acesso em: 16 set. 2019.
- Araújo, M. A. C. de (2018). *Normas Brasileiras de Contabilidade Pública e sua adoção pelos estados e DF: enfoque na evidenciação de estoques*. Disponível em: < https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/7224/1/Normas%20Brasileiras_Ara%20c3%bajo_2018.pdf>. Acesso em: 01 set. 2019.
- Barbosa, E. S., Silva, V. V., Alves, K. R. C. P., & Albuquerque, M. A. (2016). *A contabilidade aplicada ao setor público e a teoria institucional: um estudo nos conselhos regionais de contabilidade no Brasil*. Disponível em: < <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb1/paper/view/5553/1376>>. Acesso em 01 set. 2019.
- Brusca, I. & Martínez, J. C. Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. (2016). *International Review of Administrative Sciences*, v. 82, n. 4, 724-744 p.
- Brusca, I. Gómez-Villegas, M. & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*. 36, 51-64 p.
- Castro, M. C. C. S. (2016). *Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo DF*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Christiaens, J.; Vanhee, C.; Manes-Rossi, F.; Aversano, Natalia; & Cauwenberg, P. v (2015). The effect of IPSAS on reforming government financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, vol. 81, n. 1, 158-177 p.
- Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986 (1986). Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 mar. 1986. Seção 1, p. 3634. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2019.
- Decreto-lei nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922 (1922). Organiza o Código de Contabilidade da União. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Rio de Janeiro RJ, 1 fev. 1922. Seção 1, p. 2397. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/DPL4536-1922.htm>. Acesso em: 15 fev. 2019.
- Gil, A. C. (2017). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 62 p.
- Jones, R.; & Caruana, J. (2016). Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union. *International Review of Administrative Sciences*, vol. 82, n. 4, 745-762 p.
- Kohama, H. (2014). *Contabilidade pública: teoria e prática*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 193 p.

Laswad, F., & Redmayne, Nives Botica. (2015). IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives. *Australian Accounting Review*, 73, vol. 25, 2, 175-184 p.

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000. Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 28 jan. 2019.

Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964 (1964). Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, DF, 23 mar. 1964. Seção 1, p. 2745. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 jan. 2019.

Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2009). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm> Acesso em: 25 abril 2020.

Lima, R. L. de; & Lima, Diana Vaz de. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 16, n. 38, 166-184 p.

Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) (2018). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9>. Acesso em: 21 abr. 2019.

Marconi, M. A., & Lakatos, E. V. (2017). *Fundamentos de metodologia científica*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 108 p.

Martins, G. A., & Teophilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 52-53 p.

Moro, G. Z., Porteira, M. H. S. & Cavazzana, A. (2019). Percepção da implantação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) pelos integrantes da secretaria municipal de administração e fazenda de um município do interior do estado de São Paulo. *Revista Empreenda UNITOLEDO*, Araçatuba, v. 3, n. 1, p. 55-71, jan./jul. Disponível em: <<http://ojs.toledo.br/index.php/gestaoetecnologia/article/view/3017/511>>. Acesso em: 21 set. 2019.

Nascimento, J. O.; Santos, S. M. da Silva.; Zittei, M. V. M.; & Arnosti, J. C. M. (2015). A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo entoque Orçamentário e Financeiro. *Anais do 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil.

Nascimento, R. S., Almeida, F. S., & Viotto, R. (2019). *Avaliação do nível de aderência da NBC TSP 03 (provisões, ativos e passivos contingentes) em face da convergência internacional da contabilidade pública brasileira*. *Revista Controle – Doutrina e Artigos*, vol. 17, n. 2, 148-176 p.

Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs 16.1 a 16.11. (2012). Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2019.

Nunes, S. P., Lima, D. V. de. (2017). Uma Análise Crítica da Estrutura Conceitual do Setor Público no Brasil. In: XVI Congresso de Contabilidade e Auditoria - CICA, 3., 2017, Aveiro. *Da Academia à profissão*. Aveiro. Disponível em: < https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/ finais_site/289.pdf>. Acesso em: 21 set. 2019.

Piccoli, M. R.; & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às NBCASP. *Revista do Serviço Público*, v. 66, n. 3, 425-448, p.

Piscitelli, R. B., & Timbó, M. Z. F. (2014). *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 13. ed. São Paulo: Atlas.

Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Seção 1, p. 24. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>. Acesso em: 19 jan. 2019.

Prodavov, C. C., & Freitas, E. C. de. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 70 p.

Quintana, A. C., R., Mendes, R. C., Quaresma, J. C. C., & Machado, D. P. (2011). *Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 144 p.

Resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007 (2007). Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc>. Acesso em: 28 mar. 2019.

Ribeiro, C. M. A., & Bizerra, A. L. V. (2011). Convergência contábil na administração pública federal: caso das instituições federais de ensino do Estado do Rio de Janeiro. *Pensar Contábil*. Rio de Janeiro, v. 13, n. 52, p. 55-64, set/dez.

Silva, N. E. A., Pinheiro, V. M. R. de S., Barbalho, C. R., Martel, M. S. (2011). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e as futuras mudanças na contabilidade de custos para este setor. *Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos, Rio de Janeiro (RJ)*, Brasil, 7 a 9 de novembro de 2011. Disponível: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/506/506>>. Acesso em: 16 de jun. 2019.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2ª. Ed. Porto Alegre: Bookman.