

Implementação da Nova Contabilidade Pública na Administração Pública Federal - sob a ótica da avaliação dos relatórios de gestão dos anos de 2018 até 2020

Implementation of the New Public Accounting in the Federal Public Administration - from the perspective of the evaluation of management reports for the years 2018 to 2020

Implementación de la Nueva Contabilidad Pública en la Administración Pública Federal - en la perspectiva de la evaluación de los informes de gestión de los años 2018 a 2020

Recebido: 24/04/2022 | Revisado: 04/05/2022 | Aceito: 11/05/2022 | Publicado: 15/05/2022

Marcos Roberto dos Santos

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8401-3807>

Universidade Federal do Paraná, Brasil

E-mail: marcos.santos@ufpr.br

Blênio Cezar Severo Peixe

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8271-0628>

Universidade Federal do Paraná, Brasil

E-mail: bleniocsp@gmail.com

Resumo

O objetivo deste estudo foi avaliar a aplicabilidade da nova contabilidade pública no setor público brasileiro de órgãos federal. Trata-se de pesquisa qualitativa e quantitativa, com procedimento documental por meio de análise descritiva exploratória, a partir da avaliação de 155 declarações de contadores dos órgãos federal, obtidas dos relatórios de gestão dos anos de 2018, 2019 e 2020. Foram identificadas 117 unidades com indicativo de restrição, representando 75,5% da amostra de 2020, sendo que as mais apontadas trataram de procedimentos de Estoques, Ativos Imobilizado e Intangível. E foram coletadas justificativas contemplando barreiras e dificuldades no processo de implementação das NBCASP, sendo as mais recorrentes, como problemas de Sistemas, Inventários de Estoques e Bens Móveis, Complexidade de Processos e Elevado Número de Itens Patrimoniais. A partir dos resultados do teste do Qui-Quadrado, aplicados para os três anos tabulados, verificou-se que as restrições são comuns nas três classes de tamanho de ativo total. O resultado demonstra que o processo de implementação das NBCASP, em andamento, apresenta dificuldades, requerendo esforço dos principais atores envolvidos. Como barreiras fora dos departamentos de contabilidade que precisam ser superadas em conjunto com gestores e os contadores precisam se posicionar para definir os requisitos necessários para implementação das NBCASP, requerendo alterações, melhorias dos sistemas, de procedimentos internos e capacitação das pessoas.

Palavras-chave: Contabilidade pública; NBCASP; Relatórios de gestão; Barreiras.

Abstract

The objective of this study was to evaluate the applicability of the new public accounting in the Brazilian public sector of federal agencies. This is a qualitative and quantitative research, with a documentary procedure through exploratory descriptive analysis, based on the evaluation of 155 statements from accountants from federal agencies, obtained from management reports for the years 2018, 2019 and 2020. 117 units were identified with an indication of restriction, representing 75.5% of the 2020 sample, with the most mentioned dealing with Inventories, Fixed Assets and Intangible Assets procedures. And justifications were collected contemplating barriers and difficulties in the process of implementing the NBCASP, the most recurrent being, such as System problems, Inventories of Inventories and Movable Goods, Complexity of Processes and High Number of Patrimonial Items. From the results of the Chi-Square test, applied to the three tabulated years, it was found that the restrictions are common in the three size classes of total assets. The result demonstrates that the implementation process of the NBCASP, in progress, presents difficulties, requiring effort from the main actors involved. As barriers outside the accounting departments that need to be overcome together with managers and accountants, they need to position themselves to define the necessary requirements for the implementation of NBCASP, requiring changes, improvements in systems, internal procedures and training of people.

Keywords: Public accounting; NBCASP; Management reports; Barriers.

Resumen

El objetivo de este estudio fue evaluar la aplicabilidad de la nueva contabilidad pública en el sector público brasileño de agencias federales. Se trata de una investigación cualitativa y cuantitativa, con procedimiento documental mediante análisis descriptivo exploratorio, a partir de la evaluación de 155 declaraciones de contadores de dependencias

federales, obtenidas de informes de gestión de los años 2018, 2019 y 2020. Se identificaron 117 unidades con indicación de restricción, representando el 75,5% de la muestra 2020, siendo los más mencionados los procedimientos de Inventarios, Activos Fijos e Intangibles. Y se recogieron justificaciones contemplando barreras y dificultades en el proceso de implementación del NBCASP, siendo las más recurrentes, tales como Problemas de Sistema, Inventarios de Inventarios y Bienes Muebles, Complejidad de Procesos y Alto Número de Elementos Patrimoniales. A partir de los resultados de la prueba Chi-Cuadrado, aplicada a los tres años tabulados, se encontró que las restricciones son comunes en las tres clases de tamaño de activos totales. El resultado demuestra que el proceso de implementación del NBCASP, en curso, presenta dificultades, requiriendo esfuerzo de los principales actores involucrados. Como barreras ajenas a los departamentos de contabilidad que es necesario superar junto con los gerentes y contadores, estos necesitan posicionarse para definir los requisitos necesarios para la implementación de NBCASP, requiriendo cambios, mejoras en los sistemas, procedimientos internos y capacitación de las personas.

Palabras clave: Contabilidad pública; NBCASP; Informes de gestión; Barreras.

1. Introdução

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

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

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável pela regulamentação das normas contábeis no país, editou entre os anos de 2016 e 2019, vinte e seis normas, convergidas das IPSAS, com planejamento para efetivar a regulamentação completa até 2021 (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2019). Em 2020 o CFC editou três novas normas, totalizando vinte e nove normas convergidas. Em 2015 a STN editou a portaria nº. 548, a qual aprovou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPSP), trazendo um cronograma de implementação de acordo com as normas editadas pelo CFC e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), partindo de implementações com prazo imediato (em 2015) e procedimentos com prazo até o ano de 2021, período da implementação completa (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2015).

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

Assim, a partir deste contexto tem-se a seguinte questão de pesquisa: **Como está estabelecido o processo de implementação da nova contabilidade pública no setor público brasileiro de órgãos federal, com base nas informações disponibilizadas nos relatórios de gestão dos anos de 2018, 2019 e 2020?** Para apoiar nesta questão, emerge o seguinte objetivo deste trabalho: avaliar a aplicabilidade da nova contabilidade pública no setor público brasileiro em órgãos federal. Por meio de pesquisa qualitativa e quantitativa, com procedimento documental por meio de análise descritiva exploratória, a partir da avaliação de 155 declarações de contadores dos órgãos federal, obtidas dos relatórios de gestão dos anos de 2018, 2019 e 2020. A partir da análise das declarações dos contadores apresentadas nos Relatórios de Gestão das instituições públicas federais disponibilizados no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU) ou nos portais da transparência das próprias instituições.

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

A justificativa para a realização do estudo se fundamenta na busca pela compreensão da aplicabilidade da contabilidade pública patrimonial dentro dos órgãos do Governo Federal brasileiro, uma vez que as pesquisas apontam a existência de barreiras e dificuldades no processo. As quais trazem prejuízo no atendimento ao cronograma de implantação e também afetam a qualidade das informações patrimoniais, cabendo uma pesquisa mais detalhada da aplicação prática das “novas” normas. Assim, os resultados do estudo servirão de apoio para contadores, pesquisadores e controladores públicos, contribuindo para o desenvolvimento do tema e suprir a lacuna de pesquisa.

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

2. Referencial Teórico

A implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) na Administração Pública Federal segue o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) que foi estabelecido de forma gradual a partir de cronograma distinto das esferas de governo, com prazos até 2021, e alguns ainda sem definição. Neste sentido, segue a apresentação dos conceitos relacionados as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e estudos anteriores a respeito do processo de implementação das NBCASP.

2.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Em 2008 o CFC editou dez normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, com aplicação inicial facultativa e obrigatória a partir do ano de 2010. Em 2011 o CFC editou a décima primeira norma, com uso obrigatório a partir do ano de 2012. (CFC, 2012). A NBC 16.11, editada em 2008 e que trata do tema custos ainda permanece vigente, até o encerramento deste trabalho. Os dados estão apresentados no Quadro 1.

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

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

Fonte: CFC, 2012; 2016; 2019; e 2021.

A partir de 2016 o CFC passou a realizar o processo de convergência de forma individual para cada IPSAS, emitindo neste ano cinco normas, com vigência para 2017, e revogando as NBC T 16.1 até 16.5. No ano de 2017 foram emitidas cinco normas, com vigência para 2019, e revogando as NBC T 16.9 e 16.10. Já em 2018, foram emitidas onze normas, com vigência para 2019 e 2021, e revogando as NBC T 16.6 e 16.8, com indicação implícita de revogação da NBC T 16.7 para 2021. Em 2019 foram emitidas outras cinco normas, com vigência para o ano de 2021. Já no ano de 2020 foram emitidas três cinco normas, duas com vigência para 2022 e uma para 2024. Os dados estão apresentados no Quadro 2.

É possível observar que foram convergidas vinte e nove IPSAS, e que restam para serem convergidas treze normas (IPSAS: 6, 7, 8, 10, 11, 13, 15, 25, 28, 29, 30, 33, e 41), a fim de totalizar as quarenta e duas IPSAS, conforme elencado no *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, edição de 2021 (International Federation of Accountants [IFAC], 2021).

Quadro 2: NBC TSP – do Setor Público.

Norma	Emissão	Nome da Norma	IPSAS	Vigência
NBC TSP 01	28/10/2016	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23	01/01/2017
NBC TSP 02	28/10/2016	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9	01/01/2017
NBC TSP 03	28/10/2016	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19	01/01/2017
NBC TSP 04	06/12/2016	Estoques	IPSAS 12	01/01/2017
NBC TSP 05	06/12/2016	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32	01/01/2017
NBC TSP 06	28/09/2017	Propriedade para Investimento	IPSAS 16	01/01/2019
NBC TSP 07	28/09/2017	Ativo Imobilizado	IPSAS 17	01/01/2019
NBC TSP 08	28/09/2017	Ativo Intangível	IPSAS 31	01/01/2019
NBC TSP 09	28/09/2017	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21	01/01/2019
NBC TSP 10	28/09/2017	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26	01/01/2019
NBC TSP 11	31/10/2018	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1	01/01/2019
NBC TSP 12	31/10/2018	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2	01/01/2019
NBC TSP 13	31/10/2018	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24	01/01/2019
NBC TSP 14	31/10/2018	Custos de Empréstimos	IPSAS 5	01/01/2019
NBC TSP 15	31/10/2018	Benefícios a Empregados	IPSAS 39	01/01/2019
NBC TSP 16	31/10/2018	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34	01/01/2021
NBC TSP 17	31/10/2018	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35	01/01/2021
NBC TSP 18	31/10/2018	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36	01/01/2021
NBC TSP 19	31/10/2018	Acordos em Conjunto	IPSAS 37	01/01/2021
NBC TSP 20	31/10/2018	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38	01/01/2021
NBC TSP 21	31/10/2018	Combinações No Setor Público	IPSAS 40	01/01/2021
NBC TSP 22	28/11/2019	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20	01/01/2021
NBC TSP 23	28/11/2019	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3	01/01/2021
NBC TSP 24	28/11/2019	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4	01/01/2021
NBC TSP 25	28/11/2019	Evento Subsequente	IPSAS 14	01/01/2021
NBC TSP 26	28/11/2019	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27	01/01/2021
NBC TSP 27	04/11/2020	Informações por Segmento.	IPSAS 18	01/01/2022
NBC TSP 28	04/11/2020	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22	01/01/2022
NBC TSP 29	04/11/2020	Benefícios Sociais.	IPSAS 42	01/01/2024

Fonte: CFC (2021).

Assim, é possível observar que o processo de convergência, iniciado em 2008, e com edição de normas específicas das IPSAS a partir de 2016, ainda não está concluído, existindo treze normas a serem convergidas, e por fim, as normas editadas possuem prazo para aplicação até o ano de 2024.

2.2 Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

A STN editou entre 2008 e 2021 nove manuais de contabilidade (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP), regulamentando no contexto da administração pública os procedimentos de contabilidade convergidos (editados pelo CFC) e especificando prazos para o seu atendimento, a partir de portarias emitidas pela própria STN. Os dados estão na Quadro 3.

Quadro 3: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Edições.

Edição	Ano Edição	Vigência
1	2008	2009
2	2009	2010
3	2010	2011
4	2011	2012
5	2012	2013
6	2014	2015
7	2016 e 2017	2017
8	2018	2019
9	2021	2022

Fonte: Autores (2021), a partir dos manuais de contabilidade emitidos pela STN.

Neste contexto de regulamentação realizado pela STN, em 2015 foi editado o Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), estabelecendo prazos-limite para a implementação da "nova" contabilidade pública, e trazendo de forma adicional, prazos específicos para a os entes da federação (União, Estados e DF, e Municípios divididos em dois grupos: um para aqueles com população acima de 50 mil habitantes e outro até 50 mil habitantes) (STN, 2015).

A partir da Figura 4 é possível observar que os procedimentos possuem obrigatoriedade de implementação imediata (2015, ano do PIPCP), para os anos de 2017, 2018, 2019, 2021 e alguns ainda a serem definidos. O PIPCP detalha o cronograma em dezenove procedimentos com os dados referentes à União, campo de estudo deste trabalho, estão apresentados na Quadro 4.

Quadro 4: PIPCP referente União.

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

Fonte: STN (2015).

Os procedimentos 3, 4, 7, 10, 11, 12, 13, e 17 são de aplicação obrigatória imediata, entendendo-se o ano de 2015, período de publicação e aprovação do PIPCP. O procedimento 1, é de aplicação obrigatória para o ano de 2017. Os procedimentos 2, 5, e 6 são de aplicação obrigatória para o ano de 2018. Os procedimentos 8, 15, e 18 são de aplicação obrigatória para o ano de 2019. O procedimento 9, é de aplicação obrigatória para o ano de 2021. Já os procedimentos 14, 16, e 19, os prazos ainda serão definidos futuramente (STN, 2015).

Em função de restarem treze IPSAS a serem convergidas, conforme observado no Quadro 2, estas, certamente em função do grau de complexidade e tempo para planejamento e implementação de mudanças em sistemas e processos, irão requerer a elaboração de um novo cronograma definindo e detalhando prazos, devendo serem inseridos no Quadro 4.

E ainda, das vinte e nove normas convergidas, três não foram mencionadas na nona edição do MCASP de 2021, sendo a norma 16, com vigência para 2021, a norma 28 com vigência para 2022 e a norma 29 com vigência para 2024.

2.3 Estudos Anteriores a Respeito do Processo de Implementação das NBCASP

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

A partir da avaliação de nove estudos a respeito do processo de implementação das NBCASP no país, foi possível identificar nove barreiras e dificuldades que prejudicam ou podem prejudicar uma efetiva instalação do novo modelo contábil em entidades governamentais, com destaque para Sistemas inadequados e Falta de equipes especializadas/capacitadas, encontradas em um número maior de estudos (Xavier, & Silva, 2012; Cruz, 2015; Nascimento et al., 2015; Marques, 2017; Cavalcante et al., 2017; Antonovz et al., 2017; Rosa et al., 2018; Fernandes, & Monteiro, 2019; Lima, & Lima, 2019; Costa et al., 2021). O resumo das barreiras e dificuldades na implementação das NBCASP está apresentado na Quadro 5.

Quadro 5: Barreiras e Dificuldades na Implementação das NBCASP.

Barreiras	Fonte
✓ Falta de interesse e desconfiança dos gestores, em relação as informações da contabilidade	Xavier, & Silva (2012)
✓ Foco principal no orçamento	Xavier, & Silva (2012); Cruz (2015)
✓ Cultura de gestão burocrática	Cruz (2015)
✓ Problemas Operacionais/de Controle (Inventários e conciliações)	Antonovz, Santos, & Costa (2017)
✓ Resistência a mudanças	Cruz (2015)
✓ Sistemas inadequados	Marques (2017); Antonovz, Santos, & Costa (2017); Rosa, Fraga, Rosa, & Lepsh (2018); Fernandes, & Monteiro (2019)
✓ Falta de equipes especializadas/capacitadas	Cruz (2015); Nascimento, Santos, Zittei, & Arnosti (2015); Marques (2017); Cavalcante, Aquino, Israel, & Ceolin (2017); Antonovz, Santos, & Costa (2017); Lima, & Lima (2019)
✓ Falta de informações (a respeito de bens patrimoniais)	Costa, Cunha, Costa, Pinto, & Gonçalves (2021)
✓ Complexidade para mensurar alguns itens patrimoniais (exemplo bens patrimoniais)	Costa, Cunha, Costa, Pinto, & Gonçalves (2021)

Fonte: Autores (2021), a partir de revisão da literatura.

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

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

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

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

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

Estudos internacionais também evidenciaram a existência de barreiras no processo de implementação das CASP, a exemplo da escassez de pessoal qualificado; críticas quanto a proximidade com o modelo de contabilidade empresarial; restrições orçamentárias para investimentos em tecnologia de informação, aquisição de conhecimento e treinamento de pessoal; cultura de supervalorizar o padrão contábil nacional; falta de um calendário de implementação definido; atraso no fornecimento de informações por parte de entidades públicas; qualidade regulatória, identificação e avaliação de ativos e passivos na data de transição; e sistema de gestão multidimensional adequado (Chan, 2006; Ijeoma, & Oghoghomeh, 2014; Brusca, & Martínez, 2016; Wang, & Miraj, 2018; Abdulkarim et al., 2020).

Assim, embora o processo de implementação no Brasil seja observado de forma positiva, este encontra-se em processo de instalação, observado a partir dos prazos concedidos e, principalmente, das dificuldades de efetivação das práticas - que também foram evidenciadas na implementação em outros países, as quais serão avaliadas nos Relatórios de Gestão e apresentados a seguir.

3 Aspectos Metodológicos

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

3.1 População e Amostra

A população estudada consistiu as entidades do Governo Federal brasileiro, que constam na planilha de execução orçamentária por programa e órgão, referente os períodos de 2018, 2019 e 2020, e disponível no Portal do Orçamento Federal do Senado. O uso da unidade orçamentária permite vincular cada unidade da planilha à sua respectiva prestação de contas, que foram obtidas no Portal de Prestação de Contas do Tribunal de Contas da União ou das próprias instituições.

Foi utilizado o método de amostragem não probabilístico, em função da disponibilidade e localização dos dados para os três anos, permitindo assim a tabulação dos itens necessários para o fechamento da pesquisa, assim foram tabuladas 155 unidades orçamentárias dos órgãos federal, em que foi possível encontrar as informações nos três períodos.

3.2 Técnica de Coleta e Análise de Dados

Os Relatórios de Gestão dos anos de 2018, 2019 e 2020 das unidades foram coletados no portal do TCU, a partir da consulta dos relatórios, aba prestação de contas, filtro ano 2018, e 2019, com a realização de *download* individual de cada relatório disponível, no formato PDF®. Os relatórios do ano de 2020 foram coletados diretamente nos portais das instituições.

No Relatório de Gestão foi analisado o item Declaração do Contador, que é parte integrante das Demonstrações Contábeis, sendo avaliadas de forma adicional, as ressalvas apontadas no referido documento, com cruzamento dos prazos-limite de implementação e tabulação conforme cada ressalva e conforme os PIPCP, com análise do total de ocorrências encontradas, indicando como estão estabelecidas as implementações em cada unidade.

Os documentos de declaração não localizados junto aos Relatórios de Gestão foram coletados nas abas das Demonstrações Contábeis, ou ainda, quando não disponíveis, foram solicitados pelo portal Fala.BR, aba Acesso à Informação. Também foram tabulados os totais dos ativos para cada ano da pesquisa.

Inicialmente as declarações avaliadas foram classificadas em duas categorias: (1) Com Restrição e (2) Sem Restrição. Posteriormente, as declarações com restrição foram classificadas e tabuladas em subcategorias, conforme a essência e similaridade das justificativas apresentadas para a não aplicação dos procedimentos patrimoniais obrigatórios. Tais subcategorias compõem as barreiras e suas respectivas justificativas na implementação da “nova” contabilidade pública patrimonial diretamente em cada unidade.

De forma adicional, foi avaliado se as duas categorias, 1-Com e 2-Sem restrições, se diferenciam em relação à característica tamanho do Ativo total (categorizado em 3 classes), e para tanto foi utilizado o teste não paramétrico Qui-Quadrado de Pearson, que a partir de uma tabela de contingência, compara os dados das frequências observadas com os dados das frequências esperadas, permitindo avaliar a associação ou dependência entre duas variáveis (Martins, & Theóphilo, 2007; Hair et al., 2009). Para realizar o teste foi utilizado um nível de significância de 0,05, sendo operacionalizado por meio do software SPSS, versão 22.

4. Análise do Resultado

Do total de 155 declarações avaliadas em 2020, 117 foram redigidas Com Restrição, representando 75,5% do total tabulado, já nos anos de 2018 e 2019 foram de 111 e 109 respectivamente. Em termos de valores, as unidades com restrições representaram 94,5% do total de recursos tabulados em 2020.

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

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

Tabela 1: Declaração do Contador - Com e Sem Ressalva.

Ressalva	Unidades						Valores em bilhões de R\$					
	Quantidade			% de Repres.			Total do Ativo			% de Repres.		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Com	111	109	117	71,6%	70,3%	75,5%	263,4	419,0	427,6	92,2%	94,1%	94,5%
Sem	44	46	38	28,4%	29,7%	24,5%	22,2	26,1	24,9	7,8%	5,9%	5,5%
= Total	155	155	155	100%	100%	100%	285,7	445,1	452,5	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Autores (2021).

A partir da Tabela 2 é possível verificar a ocorrência de restrições nas três classes de Ativo Total tabuladas. A maior classe das unidades com restrições, contempla unidades com ativos totais até 500 milhões de reais, representando 53,80% das unidades tabuladas em 2020.

Tabela 2: Unidades Com Restrições por Classe de Tamanho de Ativo Total – Análise Vertical por ano.

Ativo Total Classes	Total de Unidades Tabuladas						Unidades com Restrição					
	Quantidade			% de Repres.			Quantidade			% de Repres.		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
1-Até 500 milhões	88	85	82	56,8%	54,8%	52,9%	62	57	63	55,9%	52,3%	53,8%
2-De 500 milhões até 1 bilhão	36	37	39	23,2%	23,9%	25,2%	25	28	29	22,5%	25,7%	24,8%
3-Acima de 1 bilhão	31	33	34	20,0%	21,3%	21,9%	24	24	25	21,6%	22,0%	21,4%
= Total	155	155	155	100%	100%	100%	111	109	117	100%	100%	100%

Fonte: Autores (2021).

Na Tabela 3 são apresentadas as ocorrências de restrições por classe de Ativo Total, sendo possível observar que as restrições ocorreram em proporções acima de 70% em todas as classes no ano de 2020, indicando que a incidência é comum. Nos outros dois períodos, a incidência de restrições também se apresentou comum nas três classes.

Tabela 3: Unidades Com Restrições por Classe de Tamanho de Ativo Total – em cada classe.

Ativo Total Classes	Unidades Tabuladas			Unidades com Restrição			% de Repres.		
	Quantidade			Quantidade					
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
1-Até 500 milhões	88	85	82	62	57	63	70,5%	67,1%	76,8%
2-De 500 milhões até 1 bilhão	36	37	39	25	28	29	69,4%	75,7%	74,4%
3-Acima de 1 bilhão	31	33	34	24	24	25	77,4%	72,7%	73,5%
= Total	155	155	155	111	109	117	71,6%	70,3%	75,5%

Fonte: Autores (2021).

Na Tabela 4 são apresentadas as restrições que foram relatadas nas Declarações do Contador, sendo que as seis mais evidenciadas em 2020 foram: (1) Falta de Avaliação/Reavaliação de Bens Móveis/Imóveis/Intang., evidenciada em 62 unidades; (2) Falta/Evolução Incompatível de Deprec. Ativo Imobilizado, evidenciada em 60 unidades; (3) Saldo contábil dos bens móveis não confere com o RMB, em 45 unidades; (4) Falta/Evolução Incompatível de Amortiz. Ativo Intangível, em 36 unidades; (5) Falta e/ou atraso de remessa do RMA e RMB, em 22 unidades; e (6) Saldo contábil do almoxarifado não confere com o RMA, em 19 unidades. Estas seis restrições totalizaram 63,4% do total das restrições tabuladas em 2020.

As restrições tabuladas totalizaram 385 registros em 2020, indicando que algumas das 117 unidades da amostra registraram mais de uma restrição por Declaração do Contador.

É possível observar que as restrições se concentram no Ativo Imobilizado, no Ativo Intangível e nos Estoques, inclusive com ocorrências para os três períodos analisados.

Tabela 4: Tipo de Restrição Tabulada.

Descrição das Restrições	Quantidade			% do total		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Falta de Avaliação/Reavaliação de Bens Móveis/Imóveis/Intang.	55	59	62	17,2%	18,0%	16,1%
Falta/Evolução Incompatível de Deprec. Ativo Imobilizado	64	61	60	20,1%	18,7%	15,6%
Saldo contábil dos bens móveis não confere com o RMB	51	33	45	16,0%	10,1%	11,7%
Falta/Evolução Incompatível de Amortiz. Ativo Intangível	40	35	36	12,5%	10,7%	9,4%
Falta e/ou atraso de remessa do RMA e RMB	6	23	22	1,9%	7,0%	5,7%
Saldo contábil do almoxarifado não confere com o RMA	26	17	19	8,2%	5,2%	4,9%
Saldos alongados nas Obras em Andamento	10	3	11	3,1%	0,9%	2,9%
Saldos de imóveis especiais não confere com SPIUNET	0	4	9	0,0%	1,2%	2,3%
Saldos alongado/indevido conta transitória no PC	9	8	8	2,8%	2,4%	2,1%
Falta de constituição de provisão para perdas prováveis	7	6	6	2,2%	1,8%	1,6%
Falta de atualização de Ativos Circulantes	8	4	6	2,5%	1,2%	1,6%
Saldo Contábil Almox. não confere com Controle	5	2	4	1,6%	0,6%	1,0%
Outros (<= 4 por item ou com dificuldades para avaliar/qualificar)	38	72	97	11,9%	22,0%	25,2%
= Total	319	327	385	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Autores (2021).

Ainda conforme a Tabela 4, as restrições abaixo de 4 registros por ano foram agrupadas em Outros, da mesma forma que as restrições que não evidenciaram o código identificador da restrição no SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira), e que a descrição foi genérica no documento. Na Tabela 5 é apresentada a relação entre as ocorrências de restrições com os procedimentos elencados no PIPCP.

Tabela 5: Relação entre as ocorrências de restrições e os procedimentos do PIPCP.

Nº	Procedimento Descrição	Ocorrências			% das Ocorrências		
		2018	2019	2020	2018	2019	2020
7	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	193	208	240	60,5%	63,6%	62,3%
15	Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável	42	35	38	13,2%	10,7%	9,9%
18	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques	37	37	37	11,6%	11,3%	9,6%
10	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias	1	3	14	0,3%	0,9%	3,6%
3	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber	4	7	7	1,3%	2,1%	1,8%
4	Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	0	1	3	0,0%	0,3%	0,8%
13	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência	0	1	2	0,0%	0,3%	0,5%
6	Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas	4	4	1	1,3%	1,2%	0,3%
11	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	2	0	1	0,6%	0,0%	0,3%
-	Outros - com dificuldades para avaliar/qualificar	36	31	42	11,3%	9,5%	10,9%
	= Total	319	327	385	100%	100%	100%

Fonte: Autores (2021).

De acordo com o PIPCP, os procedimentos 3, 4, 7, 10, 11, e 13, deveriam apresentar conformidade de imediato, ou seja, em 2015, porém é possível observar que ainda apresentam ocorrências em 2020. A conformidade do procedimento 6 deveria estar contemplada nos relatórios de 2018, porém apresentando ocorrências em 2020. Por fim, as conformidades 15 e 18, com prazos para 2019, também apresentaram ocorrências em 2020.

De acordo com a Tabela 6, foi possível verificar que em 2020, 87 unidades, representando 74,4% das unidades com indicação de restrições, apresentaram barreiras e dificuldades encontradas na implementação das NBCASP. A indicação transparente de restrições e suas respectivas justificativas, permite avaliar quais são os problemas enfrentados pelas unidades para a implementação das NBCASP.

Tabela 6: Unidades que Evidenciaram Barreiras e Justificativas pelas Restrições.

Barreiras e Justificativas	Unidades						Valores em bilhões de R\$					
	Quantidade			% de Repres.			Total do Ativo			% de Repres.		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Com	76	82	87	68,5%	75,2%	74,4%	223,4	399,0	77,7	84,8%	95,2%	18,2%
Sem	35	27	30	31,5%	24,8%	25,6%	40,1	20,0	349,9	15,2%	4,8%	81,8%
= Total	111	109	117	100%	100%	100%	263,4	419,0	427,6	100%	100%	100%

Fonte: Autores (2021).

Foram identificadas treze barreiras/dificuldades no processo de implementação das NBCASP. Os dados estão apresentados na Tabela 7.

Os problemas relacionados às falhas e inconsistências em Sistemas (1) foi a principal barreira, sendo evidenciada em 64 unidades, representando 50,8% do total tabulado em 2020, seguida de problemas identificados em Inventários (2) de estoques e imobilizados, evidenciada em 32 unidades, representando 25,4% do total, em terceiro, na existência de itens de inventários Antigos (3), evidenciada em 10 unidades, representando 7,9% do total, e em quarto, em falhas e inexistências de Procedimentos (4), evidenciada em 8 unidades, representando 6,3% das amostra total tabulada.

Estes resultados estão em consonância com os já apresentados em pesquisas anteriores, com relação a: 1-Em Sistemas; 2-Em Inventários; 4-Em Procedimentos; 7-Falta de Pessoal; 9-Em Complexidade; e 12-Falta de Treinamento.

As demais barreiras podem ser incluídas no quadro obtido de pesquisas anteriores, ampliando o escopo para avaliação e compreensão das dificuldades encontradas pelas unidades na implementação das NBCASP.

Tabela 7: Barreiras e Dificuldades Evidenciadas.

Barreiras e Dificuldades	Quantidade			% de Repres.		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
1-Em Sistemas	54	54	64	45,8%	49,1%	50,8%
2-Em Inventários	18	25	32	15,3%	22,7%	25,4%
3-Em Itens Antigos	2	8	10	1,7%	7,3%	7,9%
4-Em Procedimentos	12	13	8	10,2%	11,8%	6,3%
5-Em Elevado Número de Itens	4	2	3	3,4%	1,8%	2,4%
6-Em Responsabilidade Externa	2	4	2	1,7%	3,6%	1,6%
7-Em Falta de Pessoal	10	1	2	8,5%	0,9%	1,6%
8-Em Questões Operacionais	4	2	1	3,4%	1,8%	0,8%
9-Em Complexidade	10	1	1	8,5%	0,9%	0,8%
10-Em Descentralização	0	0	1	0,0%	0,0%	0,8%
11-Em Função Incompatível	0	0	1	0,0%	0,0%	0,8%
12-Falta de Treinamento	0	0	1	0,0%	0,0%	0,8%
13-Em Falta de Recursos	2	0	0	1,7%	0,0%	0,0%
= Total	118	110	126	100%	100%	100%

Fonte: Autores (2021).

Na Tabela 8, os testes do Qui-Quadrado de Pearson para os anos de 2018, 2019 e 2020, apresentaram, respectivamente, p valores de 0,721, 0,597, e 0,915, sendo valores superiores ao nível de significância normal de 0,05, indicando que não há diferenças estatisticamente significativas entre o tamanho de cada instituição e a existência ou não de restrições.

Os valores apresentados na Tabela 3, coluna % de Repres., também contribuem para a compreensão do resultado do teste do Qui-Quadrado, uma vez que em todas as classes e nos três períodos, foram observadas proporções aproximadamente similares, indicando ocorrências regulares entre as classes e nos anos.

Tabela 8: Tabela de Contingência entre Restrições (Com ou Sem) e Classes de Ativos Totais.

Classes / Frequências	Restrição 2018 Unidades			Restrição 2019 Unidades			Restrição 2020 Unidades		
	Sem	Com	Total	Sem	Com	Total	Sem	Com	Total
<u><= 500 milhões</u>									
Frequência	26	62	88	28	57	85	19	63	82
Frequência Esperada	25,0	63,0	88,0	25,2	59,8	85,0	20,1	61,9	82,0
<u>De 500 milhões até 1 bilhão</u>									
Frequência	11	25	36	9	28	37	10	29	39
Frequência Esperada	10,2	25,8	36,0	11,0	26,0	37,0	9,6	29,4	39,0
<u>>= 1 bilhão</u>									
Frequência	7	24	31	9	24	33	9	25	34
Frequência Esperada	8,8	22,2	31,0	9,8	23,2	33,0	8,3	25,7	34,0
= Total das Classes	44	111	155	46	109	155	38	117	155
Qui-Quadrado	0,655 ^a			1,033 ^a			0,177 ^a		
df	2			2			2		
Sig.	0,721			0,597			0,915		

Fonte: Autores (2021).

O resultado demonstra que o processo de implementação das NBCASP, em andamento, apresenta dificuldades, requerendo esforço dos principais atores envolvidos. Como barreiras fora dos departamentos de contabilidade que precisam ser superadas em conjunto com gestores e os contadores precisam se posicionar para definir os requisitos necessários para implementação das NBCASP, requerendo alterações, melhorias dos sistemas, de procedimentos internos e capacitação das pessoas.

Face a compreensão e conhecimento dos fatores que dificultam e atrasam a implementação das NBCASP no contexto da Administração Pública Federal pode contribuir para o delineamento de estratégias para que o processo de implementação se torne efetivo. E ocorra dentro do prazo estipulado pelos órgãos envolvidos de forma direta, com ações concretas de procedimentos contábeis e administrativos para viabilizar a implantação destas normas.

5. Considerações Finais

O objetivo deste estudo foi avaliar a aplicabilidade da nova contabilidade pública no setor público brasileiro de órgãos federal. Para atender o objetivo foram analisadas 155 declarações de contadores, obtidas junto aos Relatórios de Gestão de órgãos federal dos anos de 2018, 2019 e 2020, que foram extraídos do Portal do Tribunal de Contas da União (TCU) e dos próprios portais das entidades.

Os resultados demonstraram que nove procedimentos ainda estão desalinhados com as normas, não atendendo ao PIPCP, quando foram evidenciados 13 tipos de restrições, qualificados a partir dos apontamentos registrados nas declarações, e ainda, que tais restrições se referem aos procedimentos que deveriam estar conforme nos anos de 2015, 2018 e 2019.

Das 155 unidades avaliadas, 117 unidades apresentaram algum tipo de restrição, representando 75,5% da amostra tabulada para o ano de 2020, indicando inconsistências com as normas. Em 2018 e 2019, os percentuais foram de 71,6% e 70,3%, respectivamente.

Foram identificadas treze barreiras e dificuldades para atendimento ao PIPCP, com maior representatividade para Sistemas, indicando a falta ou falhas, tendo sido relatado em 64 unidades, representando 54,7% das unidades com restrições. Na sequência, com relato em 32 unidades e representação de 27,35%, foi evidenciada a barreira problemas ou falta de Inventários, seguida da barreira com a existência de Itens Antigos, relatada em 10 unidades e representando 8,55% do total de unidades que evidenciaram dificuldades.

Na última análise, a partir do resultado do teste do Qui-Quadrado foi possível observar que as restrições contábeis ocorrem em entidades de variados tamanhos, sem distinção, quando foram encontrados números acima de 70% de unidades com restrição em cada classe de tamanho de ativo e para os três anos do estudo.

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

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

Por fim, é possível observar que o processo de implementação das NBCASP ainda se encontra em fase de execução, uma vez que alguns procedimentos serão obrigatórios nos anos 2021 e também ainda a serem definidos futuramente, e para

que o PIPCP seja plenamente atendido, é necessário observar e vencer as barreiras e dificuldades encontradas pelos contadores nas diversas unidades do governo federal.

Como recomendação de oportunidade para pesquisas futuras, sugere-se a avaliação da implementação dos procedimentos em unidades de outros entes federativos, e ainda, a compreensão dos limites de responsabilidade entre os contadores e dos demais gestores, trazendo uma avaliação adicional de quais barreiras e dificuldades são apresentadas, e por consequência imposta aos operadores de contabilidade.

Referências

- Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I., & Al-Saudi, L. F. (2020). Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(3), 469-495. 10.1108/JAOC-12-2019-0119.
- Antonovz, T., Santos, M. R., & Costa, M. C. (2017). Análise da aderência das normas de tratamento contábil da depreciação, amortização e exaustão dos itens do patrimônio e avaliação e mensuração de ativos - evidências da IFES Brasileiras à luz da Teoria Institucional. *XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (XVI CICA)*.
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744. 10.1177/0020852315600232.
- Cavalcante, G. M., Aquino, M. M., Israel, S. M., & Ceolin, A. C. (2017). Práticas contábeis no setor público: a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a publicação da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público–NBC TSP 16.10. *Revista de Informação Contábil*, 11(2), 1-18.
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. *Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity*, 31-42.
- Conselho Federal de Contabilidade [CFC]. (2012). Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11. 56. Brasília. Fonte: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade [CFC]. (2016). *Portal do CFC - Normas Brasileiras de Contabilidade*. Acesso em 26 de novembro de 2021, disponível em https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_061216.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade [CFC]. (2019). *Portal do CFC - Plano de convergência na contabilidade pública prevê implantação de procedimentos até 2021*. Acesso em 29 de dezembro de 2019, disponível em <https://cfc.org.br/noticias/plano-de-convergencia-na-contabilidade-publica-preve-implantacao-de-procedimentos-ate-2021/>
- Conselho Federal de Contabilidade [CFC]. (2021). *NBC TSP - do Setor Público*. Acesso em 26 de novembro de 2021, disponível em Portal do CFC: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>
- Costa, C. L., Cunha, D. d., Costa, G. A., & Pinto, C. A. (2021). A Nova Contabilidade Pública Brasileira e Sua Aplicação em uma Instituição Federal de Ensino Superior do Rio de Janeiro. *Revista FSA (Centro Universitário Santo Agostinho)*, 18(6), 77-95. <http://dx.doi.org/10.12819/2021.18.6.4>
- Cruz, J. M. (2015). *Barreiras no processo de implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público-nbcasp: uma análise do processo nas Universidades federais brasileiras*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de São Paulo, Escola Paulista de Política, Economia e Negócios.
- Diniz, J. A., Silva, S. F., Santos, L. d., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(3), 275-294.
- Fernandes, E. C., & Monteiro, D. A. (2019). Análise do Controle Patrimonial de Bens Permanentes em uma Organização Pública. *Administração Pública e Gestão Social*, 4(11), 1-23.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados - tradução Adonai Schlup Sant'Anna* (6 ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Ijeoma, N. B., & Oghoghomeh, T. (2014). Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges. *Journal of Investment and management*, 3(1), 21-29. 10.11648/j.jim.20140301.13
- International Federation of Accountants [IFAC]. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2021 Edition*. Acesso em 10 de novembro de 2021, disponível em <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184.
- Marques, L. T. (2017). *Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a implementação em universidades federais brasileiras*. Dissertação de Mestrado, Departamento de Ciências Contábeis, da UFMG, Belo Horizonte.
- Martins, G. d., & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. Atlas.
- Meneses, A. F., & Peter, M. d. (2012). Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. *Gestão Pública: Práticas e Desafios*, 3(1), 1-23.

Ministério da Fazenda [MF]. (2008). *Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes c.* Acesso em 29 de dezembro de 2019, disponível em Portal do Ministério da Economia: <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>

Nascimento, J. O., Santos, S. M., Zittei, M. V., & Arnosti, J. C. (2015). A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*.

Prado, J. D., & Paiva, A. A. (2017). Convergência da contabilidade pública às normas internacionais. *Negócios Em Projeção*, 8(1), 161-174.

Rosa, W. d., Fraga, J. d., Rosa, M. P., & Lepsch, M. A. (2018). Convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade: Um Estudo de Caso na Universidade Federal Fluminense. *Pensar Contábil*, 21(74), 41-51.

Secretaria do Tesouro Nacional [STN]. (2015). *Portaria nº. 548, de 24 de setembro de 2015.* Acesso em 29 de dezembro de 2019, <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-Portaria+548-2015+-+PIP-CP.pdf/094a16c7-930a-47af-87d9-22ce78053514>

Vicente, E. F., Morais, L. M., & Platt Neto, O. A. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil*, 6(2), 01-20.

Vieira, L. M. (2010). *Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a reestruturação do plano de contas e as novas demonstrações contábeis.* Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, CE.

Wang, Z., & Miraj, J. (2018). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Public Sector of Developing Economies-Analysis of Five South Asian Countries. *Research in World Economy*, 9(2), 44-51. 10.5430/rwe.v9n2p44

Xavier Junior, A. E., & Silva, J. D. (2012). Percepção de operadores da Contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação. *Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.