



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

Danielle Rangel Pinheiro Carvalho

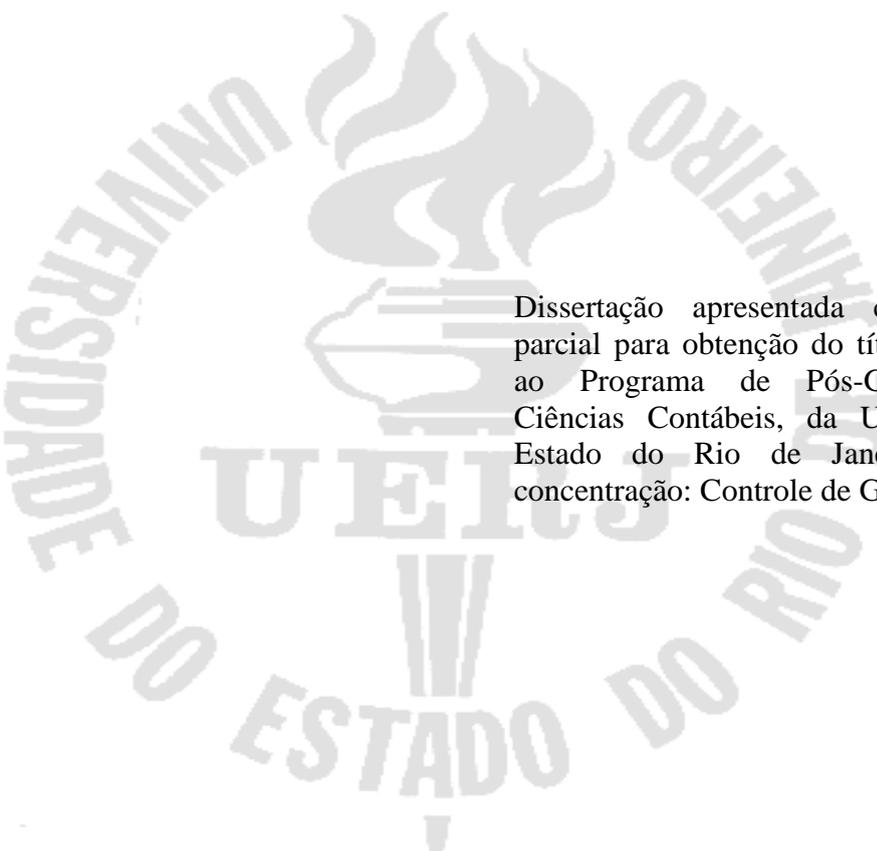
**Análise da Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais: um
Estudo de Caso no Estado do Rio de Janeiro**

Rio de Janeiro

2020

Danielle Rangel Pinheiro Carvalho

**Análise da Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais:
um Estudo de Caso no Estado do Ri/o de Janeiro**



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

C331 Carvalho, Danielle Rangel Pinheiro
Análise da implantação dos procedimentos contábeis
patrimoniais: um estudo de caso no estado do Rio de Janeiro /
Danielle Rangel Pinheiro Carvalho. – 2020.

150 f.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade
do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e
Finanças.

1. Contabilidade Pública – Rio de Janeiro (Estado) – Teses. 2.
Contabilidade – Brasil – Normas - Teses. I. Santos, Waldir Jorge
Ladeira dos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 35(815.3)

Bibliotecária: Lucia Andrade CRB7/5272

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta
dissertação.

Assinatura

Data

Danielle Rangel Pinheiro Carvalho

**Análise da Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais: um Estudo de
Caso no Estado do Rio de Janeiro**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 10 de dezembro de 2020.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof. Dra. Andréa Paula Osório Duque
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof. Dr.: Sergio Luiz de Argolo Bezerra
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2020

DEDICATÓRIA

A minha filha, Gabriela, pelo amor e por compreender a minha ausência.

A minha mãe, Sonia, pela força e por sempre apoiar meus sonhos.

A minha avó, Ivete, pelo cuidado, carinho e preocupação.

Ao meu padrasto, Wagner, pelo incentivo e ajuda.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e ao Universo, por ter me dado a oportunidade de ter acesso a novos conhecimentos através de toda a trajetória e realização do mestrado em minha vida.

Agradeço ao meu grande amor, minha filha, Gabriela, por compreender e aceitar os momentos necessários da minha ausência e por ser a minha grande força de querer alguém melhor a cada dia.

Agradeço a minha mãe, Sonia, por todo amor e carinho, por sempre me encorajar e dar força e conselhos para todos os aspectos da vida, por sempre acreditar em mim, mesmo quando eu mesma não acreditava e por ser uma inspiração como mulher.

Agradeço a minha avó, Ivete, por todo carinho, amor, cuidado, devoção e preocupação com o meu ser e por não medir esforços para me ajudar.

Agradeço ao meu amado, Bruno, que sempre acreditou em mim, pela paciência, pelo carinho, pela compreensão e por sempre me incentivar a alcançar meus objetivos.

Agradeço ao meu pai de coração, Wagner, que sempre me apoia, orienta com grande sabedoria e se faz presente em todos os momentos que eu preciso.

Agradeço ao meu ex-chefe, Thiago Justino, por ter permitido o meu ingresso no mestrado e por todos os conhecimentos profissionais disseminados.

Agradeço aos amigos de trabalho da Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT) por compreenderem minha ausência, por me apoiarem durante o percurso do mestrado e pelo convívio maravilhoso.

Agradeço aos amigos do mestrado pelo convívio, compartilhamento de experiências e pelos momentos bons e ruins vividos nesta jornada.

Agradeço a toda equipe da secretaria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC), pela atenção, apoio e pelo cordial atendimento, em especial ao Francisco por ser uma pessoa sempre disposta a ajudar todos.

Agradeço a todos os professores do mestrado que contribuíram para minha formação e enriquecimento intelectual.

Agradeço ao meu orientador, professor Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos, por ter aceitado ser meu orientador, pela atenção, pelos ensinamentos disseminados em aula e pela admiração pelo profissional que ele é.

Agradeço a professora Dra. Andréa Paula Osório Duque que deu auxílio, atenção, incentivo, e pelo grande ensinamento compartilhado em aula.

Agradeço ao professor Dr. Sérgio Luiz de Argolo Bezerra por ter aceitado fazer parte da minha banca e pelas valiosas orientações.

Quando penso que cheguei ao meu limite, descubro que
tenho forças para ir além.

Ayrton Senna

RESUMO

Carvalho, Danielle Rangel Pinheiro. *Análise da Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais: um Estudo de Caso no Estado do Rio de Janeiro*, 2020. 156 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

O processo de globalização provocou transformações no cenário econômico mundial, resultando em mudanças significativas nas informações contábeis dos entes públicos. Neste sentido, desde 2008 a contabilidade pública no Brasil vem passando por um processo de evolução, objetivando reafirmar a contabilidade como ciência e, principalmente, resgatar o seu objeto de estudo, qual seja, o patrimônio público. Nota-se em diversas pesquisas que esta mudança não é tarefa fácil e vem acontecendo de forma gradual, devido as diversas dificuldades relatadas pelos entes federativos. Neste sentido, este estudo tem como objetivo geral propor soluções para as dificuldades encontradas na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) pelo ERJ, relativo ao processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) aos padrões internacionais, estabelecidos pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) publicado pela Portaria STN nº 548/2015. A metodologia adotada foi classificada quanto ao objetivo em descritiva e quanto ao procedimento de coleta de dado em estudo de caso, cujo objeto de estudo foi a Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado do Rio de Janeiro (SUBCONT). Para coletar os dados fez-se uso de análise documental, de entrevista e de questionário. A entrevista foi realizada com a Subsecretária de Contabilidade Geral do Estado do Rio de Janeiro e o questionário foi realizado com 12 profissionais que atuam na área normativa da SUBCONT. Adotou-se também a pesquisa bibliográfica e documental, permitindo base teórica e legal para o estudo, e quanto a abordagem do problema foi classificada em qualitativa. A análise dos dados revela que o nível de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) no ERJ, tem sido ineficaz, tendo em vista que existem procedimentos com prazos limites já ultrapassados, conforme determinado pela Portaria STN nº 548/2015. Verificou-se que tal atraso decorre, principalmente pelo racionamento financeiro e humano provocados pela crise fiscal no Estado iniciada em 2016 que perdura até hoje, resultando na redução do quantitativo de profissionais dedicados à implantação dos PCPs. Foi constatado, através do questionário que os profissionais envolvidos no processo, possuem alto nível de instrução, porém possuem pouco tempo no setor. Como proposta de solucionar as dificuldades encontrados, indica-se convencimento da alta gestão sobre a importância da implementação do PIPCP; investimento em capacitação dos profissionais; contratação de pessoal; e criação de equipe dedica à implementação dos procedimentos contábeis ainda não adotados pelo ERJ.

Palavras-chave: Convergência. Contabilidade Pública. PIPCP. Normas Brasileiras de Contabilidade. Estado do Rio de Janeiro.

ABSTRACT

CARVALHO, Danielle Rangel Pinheiro. *Analysis of the Implementation of Equity Accounting Procedures: A Case Study in the State of Rio de Janeiro*, 2020. 156 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

The globalization process caused changes in the world economic scenario, publicizing the relevant changes in the accounting information of public entities. In this sense, since 2008, public accounting in Brazil has been undergoing an evolution process, aiming to reaffirm accounting as a science and, mainly, to rescue or its object of study, that is, public patrimony. It is noted in several surveys that this change is not an easy task and has been occurring gradually, due to the various difficulties reported by the federal entities. In this sense, this study has as its general objective the analysis of the implementation stage of the Equity Accounting Procedures (PCP), in the State of Rio de Janeiro, related to the convergence process of Accounting Applied to the Public Sector (CASP) to the international standards, required by the Plan for the Implementation of Equity Accounting Procedures (PIPCP) published by Ordinance STN nº 548/2015. The adopted methodology was provided as for the objective in descriptive and as for the procedure of data collection in case study, whose object of study was a Sub-Secretariat of General Accounting of the State of Rio de Janeiro (SUBCONT). To collect the data, document analysis, interviews and questionnaires were used. The interview was conducted with the Subsecretary of General Accounting of the State of Rio de Janeiro and the questionnaire was conducted with 12 professionals working in the normative area of SUBCONT. A bibliographical and documentary research was also adopted, allowing a theoretical and legal basis for the study, and how much the approach to the problem was classified as qualitative. The analysis of the data reveals that the level of implementation of the Equity Accounting Procedures (PCP) in the ERJ, is ineffective, considering that there are procedures with deadlines already exceeded, as determined by Ordinance STN nº 548/2015. It was found that this delay is due mainly to the financial and human rationing caused by the fiscal crisis in the State that began in 2016, which continues today, resulting in a reduction in the number of professionals dedicated to the implantation of PCPs. It was found through the questionnaire that the professionals involved in the process have a high level of education, but have little time in the sector. As a proposal for solving the difficulties encountered, it is indicated that top management is convinced of the importance of implementing the PIPCP; investment in training of professionals; hiring staff; and creation of a team dedicated to the implementation of accounting procedures not yet adopted by ERJ.

Keywords: Convergence. Public Accounting. PIPCP. Brazilian Accounting Standards. Rio de Janeiro State.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Origem da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).....	30
Quadro 2 -	Lista das IPSAS emitidas pelo IPSASB.....	38
Quadro 3 -	Antes e Depois NBCASP 16.....	44
Quadro 4 -	Ações Realizadas pelos Grupos Técnicos do CFC.....	47
Quadro 5 -	Normativos revogados pela NBC TSP – Estrutura Conceitual.....	47
Quadro 6 -	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).....	48
Quadro 7 -	Histórico dos Prazos de Implantação dos Procedimentos pela STN.....	55
Quadro 8 -	Prazo Final de Implementação do PIPCP pelos Entes Federativos.....	61
Quadro 9 -	Procedimentos Contábeis do PIPCP X Prazos de Implantação dos Entes Federativos.....	62
Quadro 10 -	Dificuldades Relacionadas à Implantação do PIPCP.....	66
Quadro 11 -	Dificuldades Relacionadas à Implantação das NBC TSPs.....	70
Quadro 12 -	Cronograma de Ações Implementadas pela Contadoria Geral do ERJ em 2012.....	75
Quadro 13 -	Questões do Estudo de Caso X Objetivo da Pesquisa.....	90
Quadro 14 -	Relação entre objetivo específico da pesquisa, questões da entrevista e finalidade de cada questão.....	90
Quadro 15 -	Relação entre objetivo específico da pesquisa, perguntas do questionário e finalidade de cada pergunta.....	91
Quadro 16 -	Objetivo Específico da Pesquisa X Procedimentos de Coleta de Dados.....	93
Quadro 17 -	Status de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais do ERJ em 2019.....	99
Quadro 18 -	Prazo de implantação dos PCPs X Status de Implantação dos PCPs.....	102
Quadro 19 -	Ano de Implementação dos PCCs no ERJ	103
Quadro 20 -	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	107
Quadro 21 -	Percepção dos respondentes sobre as dificuldades encontradas	127
Quadro 22 -	Percepção dos respondentes sobre as soluções para superar as dificuldades encontradas	129
Quadro 23 -	Soluções das dificuldades de implementação do PIPCP.....	131

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Diretrizes Estratégicas para o Desenvolvimento da CASP no Brasil.....	43
Figura 2 - Evolução da Contabilidade Pública.....	53
Figura 3 - Grau de Observância dos Normativos de Contabilidade Pública.....	54
Figura 4 - Elaboração do MCASP.....	54
Figura 5 - Procedimentos Contábeis – Portaria STN nº 634/2013.....	58
Figura 6 - Organograma da Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado.....	72
Figura 7 - Relação dos Trabalhos dos Subgrupos do GTCON/RJ com relação as NBCTS.....	75
Figura 8 - Convergência e não convergência de múltiplas fontes.....	84
Figura 9 - Correlação das Dificuldades x Soluções para a implementação do PIPCP.....	132

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Percentual do Status de Implantação dos PCPs do ERJ em 2015.....	98
Gráfico 2 -	Percentual do Status de Implantação dos PCPs do ERJ em 2019.....	99
Gráfico 3 -	PCPs em atraso, dentro do prazo e sem prazo definido pela STN.....	100
Gráfico 4 -	Idade dos Respondentes.....	120
Gráfico 5 -	Gênero dos Respondentes.....	120
Gráfico 6 -	Formação Acadêmica dos Respondentes.....	121
Gráfico 7 -	Tempo de Atuação na SUBCONT.....	122
Gráfico 8 -	Vínculo Funcional do Respondente.....	123
Gráfico 9 -	Conhecimento das NBC TSP - PCPs	124
Gráfico 10 -	Conhecimento do MCASP - PCPs.....	124
Gráfico 11 -	Compreensão das NBC TSP e MCASP.....	125
Gráfico 12 -	Quantidade de Eventos que o Entrevistado já participou relacionados à CASP.....	126
Gráfico 13 -	Conhecimento dos profissionais da SUNOT sobre o PIPCP.....	126
Gráfico 14 -	Treinamento e Capacitação Técnica.....	127

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGE	Auditoria Geral do Estado
ARR	Sistema de Arrecadação
ASSCON	Assessoria de Contabilidade
ATI	Assessoria de Tecnologia da Informação
BACEN	Banco Central do Brasil
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGE	Contadoria Geral do Estado
CGE-RJ	Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro
CGF	Conselho de Gestão Fiscal
CPCP	Cronograma dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCASP	Demonstração Contábil Aplicada ao Setor Público
ERJ	Estado do Rio de Janeiro
FASB	Financial Accounting Standards Board
GA	Grupo Assessor
GRE	Guia de Recolhimento do Estado
GTCON	Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis
GTCON/RJ	Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis do Estado do Rio de Janeiro
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda

MSC	Matriz de Saldos Contábeis
NBCASP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
OB	Ordem Bancária
OFSS	Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social
PCASP	Plano de Contas do Setor Público
PCE	Procedimentos Contábeis Especiais
PCO	Procedimentos Contábeis Orçamentários
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PPA	Plano Plurianual
PREM	Programa de Regularização de Débitos Previdenciários
PSC	Public Sector Committee
RCPGs	Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
RJPREV	Fundação de Previdência Complementar do Estado do Rio de Janeiro
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SBM	Sistema Informatizado de Bens Móveis
SEFAZ-RJ	Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro
SIAFEM	Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios
SIAFE-RIO	Sistema Integrado de Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil do Rio de Janeiro
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SIGEPAT	Sistema Estadual de Gestão do Patrimônio Imóvel
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUBAP	Subsecretaria de Administração de Pessoal
SUBCONT	Subsecretaria Geral de Contabilidade Estado

SUBFIN	Subsecretaria de Finanças
SUBLO	Subsecretaria de Recursos Logísticos
SUBOR	Subsecretaria de Orçamento
SUBPA	Subsecretaria de Patrimônio
SUBPL	Subsecretaria de Planejamento
SUBRE	Subsecretaria da Receita
SUCAS	Superintendência de Cadastro e Acompanhamento do SIAFE-Rio
SUDEC	Superintendência de Relatórios e Demonstrativos Contábeis
SUMOG	Subsecretaria Adjunta de Modernização da Gestão
SUNOT	Superintendência de Normas Técnicas
TCU	Tribunal de Contas da União
UCT	Unidades de Contabilidade

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	20
1	REFERENCIAL TEÓRICO	25
1.1	Contabilidade Pública: Contexto Histórico no Setor Público Brasileiro	25
1.1.1	<u>Lei 4.320/64</u>	27
1.1.2	<u>A Lei de Responsabilidade Fiscal</u>	29
1.1.3	<u>Objeto da Contabilidade – Patrimônio</u>	32
1.3	Processo de Convergência às Normas Internacionais	34
1.3.1	<u>Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS)</u>	38
1.3.2	<u>Conselho Federal de Contabilidade (CFC)</u>	40
1.3.3	<u>Secretaria do Tesouro Nacional (STN)</u>	50
1.4	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)	57
1.5	Estudos Correlatos	63
1.5.1	<u>Dificuldades de Implantação do PIPCP</u>	64
1.5.2	<u>Dificuldades de Implantação das NBC TSP</u>	67
1.6	Convergência no Estado do Rio de Janeiro	71
2	METODOLOGIA	78
2.1	Classificação da Pesquisa	78
2.2	Protocolo de Estudo de Caso	81
2.2.1	<u>Visão Geral do Estudo de Caso</u>	82
2.2.2	<u>Procedimento de Coleta de Dados</u>	83
2.2.2.1	Análise Documental.....	85
2.2.2.2	Entrevista e Questionário.....	86
2.2.2.3	Pré-Teste.....	89
2.2.3	<u>Questões de Estudo de Caso</u>	89
2.2.4	<u>Guia para o Relatório de Estudo de Caso</u>	93
2.3	Delimitação do Estudo	94
3.	ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS	96
3.1	Nível de adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo ERJ	96
3.1.1	<u>Análise do Status de Implementação dos PCPCs no ERJ</u>	96
3.1.2	<u>Análise dos prazos de Implantação dos PCPs no ERJ</u>	100

3.2	A Implantação dos PCP no Estado do Rio de Janeiro	103
3.2.1	<u>Análise Documental</u>	104
3.2.1.1	Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) decorrente de Crédito a Receber.....	104
3.2.1.2	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.....	106
3.2.1.3	Bens Móveis e Imóveis.....	107
3.2.1.4	Obrigações por Competência.....	110
3.2.1.5	Ativo Intangível.....	111
3.2.1.6	Investimentos Permanentes.....	111
3.2.1.7	Estoques.....	111
3.2.1.8	Demais Aspectos Referentes aos Procedimentos Patrimoniais Estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.....	112
3.2.2	<u>Entrevista</u>	112
3.2.2.1	Perfil do Entrevistado.....	112
3.2.2.2	Ações de Implementação do PIPCP.....	112
3.2.2.3	Dificuldades de Implementação do PIPCP e possíveis soluções.....	115
3.3	Percepção dos Profissionais da SUNOT sobre a Implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro	119
3.3.1	<u>Característica dos Respondentes</u>	120
3.3.2	<u>Conhecimento, Entendimento e Capacitação Técnica</u>	123
3.3.3	<u>Percepção sobre as dificuldades encontradas e possíveis soluções</u>	127
3.4	Soluções para as dificuldades de implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro	127
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	131
	REFERÊNCIAS	136
	ANEXO A – Prazo limites de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (Portaria STN nº 548/2015).....	143
	APÊNDICE A – Roteiro de Entrevista.....	144
	APÊNDICE B – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido e Questionário.....	146

INTRODUÇÃO

Em decorrência do processo de globalização, que consiste no estreitamento das relações entre os países, as informações contábeis vêm sendo influenciadas por normas internacionais. A contabilidade, estudada sob o aspecto internacional, surgiu após a segunda guerra mundial, no século XX entre os anos de 1950 e 1960, sendo influenciada pelo anseio de retorno do crescimento econômico das nações, bem como para amenizar as diferenças nas políticas contábeis praticadas pelos países (NASCIMENTO, 2019). Este processo de internacionalização da contabilidade gerou impactos positivos em diversos países do mundo (CHAN, 2010; HERBEST, 2010).

O novo modelo contábil foi igualmente percebido pelo Setor Público, que foi acompanhando este processo de evolução não só no Brasil, mas também no cenário internacional (SILVA, 2014). Este acontecimento, surgiu em consequência da criação do *International Federation of Accountants* (IFAC), que tinha dentre outros objetivos o de desenvolver e apoiar a implementação de padrões internacionais de alta qualidade em auditoria e contabilidade do setor público internacional. Neste sentido, “a uniformização das normas cria uma perspectiva de harmonização contábil, na medida em que há um procedimento que procura diminuir a variedade de práticas contábeis existentes [...]” (MENDES; MARQUES, 2017, p. 2).

No Setor Público Brasileiro este processo de evolução da contabilidade deve ser analisado junto ao processo de avanço das finanças públicas (BRASIL, 2015). Em 1964, ocorreu relevante marco legislativo, através da publicação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que trouxe regras visando construir uma administração contábil e financeira sólidas. No entanto, diversos autores como Nascimento (2015), Colares, Padrones e Santos (2014) e Rosa et al. (2018), dentre outros, entendem que ainda havia um descuido em relação ao controle patrimonial, em detrimento ao controle orçamentário.

Nota-se que este cenário, começa a ser alterado a partir de 2000 após edição da Lei de Responsabilidade Geral (LRF). A referida lei ganhou destaque, principalmente, ao tornar a consolidação das contas públicas em um procedimento essencial, conferindo à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a competência de consolidar as contas públicas nacionais, bem como de emitir normativos sobre esta consolidação.

Desde então, a partir das mudanças decorrentes da globalização, a Contabilidade do Setor Público (CASP) vive um momento único no contexto histórico da contabilidade no

Brasil. Nesta perspectiva, procedimentos contábeis padronizados vêm sendo adotados pela CASP, visando o alinhamento e a uniformização aos padrões contábeis internacionais causados pelo IFAC.

De acordo com o BRASIL (2018), a convergência no setor público é o procedimento de adoção de regras contábeis que possuem a mesma base conceitual, tendo em vista à comparabilidade da situação econômica de diversos países e entidades do setor público nacional ou internacional.

Com o intuito de contribuir para este processo, em 2004, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou grupos técnicos visando estudar e propor normativos de aplicabilidade no Setor Público, para que estes tivessem o mesmo propósito das IPSAS (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004). Logo em seguida, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sendo o órgão central do Contabilidade da União, iniciou suas ações, através da publicação da Portaria MF nº 184/2008, considerada a portaria da convergência. Tal portaria tinha como principal propósito, conforme sua ementa: “dispor 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” (BRASIL, 2008).

Desde então, diversos normativos têm sido publicados pela STN visando dar subsídios às entidades em relação à correta adoção aos padrões internacionais. Procedimentos contábeis antes não adotados pelas entidades do setor público, passaram a ser priorizados. Ressalta-se que as normas emitidas pelo IFAC, denominadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), estabelecem regras gerais para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos atos e fatos contábeis que afetam o patrimônio (ZEFF, 2007).

Em decorrência disso, em 2015, através da Portaria STN nº 548 de 24 de setembro de 2015, a STN editou o Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), estabelecendo prazos limite e ações necessárias para implementação e adequação de procedimentos contábeis patrimoniais (PCP) por parte da Administração Pública.

Esta ação da STN está alinhada, principalmente, ao propósito de reafirmar o objeto da contabilidade, assim dizendo, o controle patrimonial, já que por anos foi desconsiderado, em detrimento ao controle orçamentário que possuía maior destaque.

Assim, os profissionais contabilistas do setor público devem se adequar as mudanças em virtude das exigências impostas, buscando a qualificação profissional que o torne apto a realizar suas atividades de acordo com os novos normativos.

Nascimento, Santos e Vicente (2012) alertam sobre possíveis problemas nesse processo de adoção. Conforme os autores, os profissionais não estão preparados para implementar os novos normativos. Dentre as principais dificuldades, destaca-se a falta de qualificação dos funcionários que terão que lidar com essas novas normas contábeis. Feijó (2012) cita a necessidade de uma nova postura do contador, inclusive sobre a quebra de paradigmas e costumes já enraizados.

Em adição, a partir da Portaria STN nº 548/2015, diversos entes públicos têm se deparado com dificuldades de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais quanto ao cumprimento dos prazos estabelecidos pelo PIPCP (ROSA et al., 2018; SILVA et al. 2020; OLIVEIRA, 2018). Vale ressaltar que o não cumprimento dos prazos estabelecidos no PIPCP poderá motivar as penalidades contidas no parágrafo 1º do art. 51 da LRF, quais sejam: a inviabilidade de contratação de operações de crédito e o recebimento de transferências voluntárias (BRASIL, 2015).

Assim diante do exposto, tendo em vista à relevante adoção do PIPCP pelo Estado do Rio de Janeiro, o presente estudo buscou responder a seguinte pergunta: como superar as dificuldades da implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro, a partir da publicação da Portaria STN nº 548/2015 supracitada?

A pesquisa realiza um estudo na Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado (SUBCONT), uma vez que é o órgão central de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. No âmbito do Estado do Rio de Janeiro (ERJ) a SUBCONT é o órgão Central do Subsistema de Contabilidade do Poder Executivo, e possui dentre outras atribuições a de coordenar, normatizar e configurar procedimentos patrimoniais a serem registrados por toda a Administração Pública do ERJ. Logo, é responsável pelo processo de estudo e incorporação no sistema contábil do ERJ das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) emitidas pelo CFC e dos normativos emitidos pela STN.

A importância deste estudo se dá pela relevância que a “nova contabilidade” tem para a sociedade brasileira. Assim, pretende-se contribuir para o alinhamento aos padrões internacionais, proporcionando maior transparência nos Relatórios de Governo e padronização das contas pública, que passou a ter como principal foco o objeto de estudo da ciência contábil, no caso o patrimônio público.

Para a STN é de suma importância que os entes federativos registrem as atos e fatos dos fenômenos patrimoniais de forma padronizada, almejando atender a consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.

Neste sentido, o estudo se justifica por contribuir para o aperfeiçoamento efetivo das

atividades de contabilidade do ERJ, sobretudo inerente ao processo de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais estabelecidos no PIPCP pela STN.

No meio acadêmico, a pesquisa se justifica por apresentar a realidade da implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no ERJ, por apresentar como o processo está sendo conduzido, por apresentar as dificuldades enfrentadas pelos profissionais envolvidos neste processo e por apresentar possíveis soluções para os problemas enfrentados.

Diante da proposta de pesquisa, o estudo estabeleceu o objetivo geral e os objetivos específicos, conforme detalhado abaixo:

OBJETIVO GERAL

- Propor soluções para as dificuldades encontradas na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) pelo ERJ, relativo ao processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) aos padrões internacionais, estabelecidos pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) publicado pela Portaria STN nº 548/2015.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Verificar a que nível se encontra a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ).
- Descrever as ações realizadas para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro (ERJ).
- Identificar os desafios e as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) no Estado do Rio de Janeiro (ERJ).
- Apontar as recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), sugeridas pelos profissionais envolvidos neste processo.

A presente pesquisa está estruturada em quatro seções. A introdução contém o problema de pesquisa a justificativa do estudo e os objetivos a serem alcançados. A primeira seção traz o referencial teórico, que contextualiza: Contabilidade Pública: Contexto Histórico no Setor Público Brasileiro; Processo de Convergência às Normas Internacionais; Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), Estudos Correlatos e Convergência no Estado do Rio de Janeiro. A segunda seção traz a metodologia aplicada para alcançar os objetivos propostos neste estudo, apresentando a Classificação da Pesquisa, o Protocolo de Estudo de Caso e Delimitação do Estudo. A terceira seção traz a apresentação da análise e discussões dos resultados, discorrendo sobre o Nível de adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo ERJ, as Ações executadas pelo Estado do Rio de Janeiro quanto à implantação dos PCP e Percepção dos Entrevistados quanto aos Desafios da Implantação do PIPCP. A quarta seção, e última, traz as considerações finais e recomendações para estudos futuros. As referências estão listadas nas páginas finais, seguida do Apêndice e do Anexo.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção está apresenta da seguinte forma: Contabilidade Pública: Contexto Histórico no Setor Público Brasileiro; Processo de Convergência às Normas Internacionais; Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), Estudos Correlatos e Convergência no Estado do Rio de Janeiro.

1.1 Contabilidade Pública: Contexto Histórico no Setor Público Brasileiro

A Contabilidade no Brasil vem passando por mudanças significativas após edição de inúmeros normativos voltados para a Convergência das Normas Contábeis Brasileiras ao Padrão Internacional. Segundo Scarpin e Soares (2010), “[...] com a edição da Lei Federal 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a contabilidade societária passou a utilizar as normas já convergidas ao padrão internacional.” No setor público não foi diferente, em 2008 foi editado a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 que estabeleceu diretrizes acerca do processo de convergência às normas internacionais. Porém somente a partir do ano de 2016 foram divulgadas as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) totalmente convergidas ao padrão internacional. É importante citar que o processo de convergir às normas internacionais não se confunde com o mero processo de tradução do texto internacional.

Apesar das mudanças ocorridas na Contabilidade Pública não serem atuais, pois já vem ocorrendo por volta de vinte anos, observa-se que o processo de mudança referente à convergência é lento. No Brasil a convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional vem ocorrendo de forma gradativa (PIZIO; VENDRUSCOLO, 2019).

Assim, antes de abordar o cenário atual da contabilidade pública no Brasil, segue abaixo uma breve contextualização do surgimento da contabilidade no Brasil, trazendo o regramento jurídico adotado à época.

A origem da contabilidade ocorrera devido à necessidade de registros comerciais. No Brasil, segundo Félix (2013, p. 7), “[...] começa a partir do período Colonial, representada pelo avanço da sociedade e pela necessidade de um controle contábil com o surgimento das primeiras Alfândegas em 1530.” Tais fatos revelam as primeiras preocupações com a

contabilidade na área comercial, uma vez que se [...] exigiam rigorosos controles contábeis, considerando a realidade da época.” (SILVA; ASSIS, 2015, p. 7).

Com base no exposto, nota-se que ainda havia pouco avanço em matéria contábil nas colônias brasileiras. Em 1679 houve uma mudança significativa, ao ser criada a Casa dos Contos em Portugal com a finalidade precípua de fiscalizar e processar as despesas e receitas do Estado (FÉLIX, 2013). Assim, observa o primeiro normativo atuante no Brasil relacionado a contabilidade.

Com poucos avanços em matéria contábil, segundo Sauerbronn e Silva (2017) somente a partir de 1808 observa-se que a Contabilidade Pública Brasileira avançou substancialmente, devido à necessidade de controlar os recursos públicos.

Slomski (2003) cita que o avanço da contabilidade pública, no Brasil, culminou com a chegada da Família Real.

Félix (2013, p. 17), expõe as causas do avanço da contabilidade pública:

Diante deste contexto histórico, em 1808, ocorreu uma das mais importantes manifestações da contabilidade brasileira, que foi a chegada da Família Real ao Brasil, onde de fato se deu início a contabilidade pública no país [...] a chegada da corte portuguesa proporcionou um desenvolvimento cultural e socioeconômico bem mais amplo na colônia, como: a abertura dos portos às nações amigas, quando o Brasil passou a comercializar produtos com outros países, além de Portugal; a criação do Banco do Brasil, onde se deu origem a emissão do papel moeda, porém, o mesmo, foi fechado depois de um ano devido ao déficit nos cofres públicos; a criação da Imprensa Régia, que publicou o primeiro jornal do Brasil, entre outras.

Ainda que tenha havido um grande avanço, referente à finalidade precípua de fiscalizar e processar as despesas e receitas do Estado, o Brasil ainda carecia de “[...] normatização adequada para nortear o gestor público quanto as suas limitações, obrigações e direitos em relação ao orçamento e a contabilidade pública.” (COLARES; PADRONES; SANTOS, 2014, p. 3).

A fim de solucionar a falta de regramento, em 1808, através do Alvará 1808, D. João VI criou o Erário Régio (Tesouro) e o Conselho da Fazenda, com a finalidade de contabilizar e organizar o patrimônio real e finanças públicas (SLOMSKI, 2005; COLARES; PADRONES; SANTOS, 2014; SAUERBRONN; SILVA, 2017). Ainda conforme Slomski (2005), este marco foi a primeira tratativa objetivando à adoção de um sistema de contabilidade pública.

Sauerbronn e Silva (2017) complementam ao informar que o conteúdo do Alvará não organizava somente as finanças públicas, mas também trazia assuntos correlatos a métodos

contábeis, que conforme Iudícibus et al. (1998) são técnicas e mecanismo de registro utilizados universalmente por qualquer entidade seja privada ou pública.

Assim, o Alvará de 1808 apresenta, no título II, o método da escrituração e contabilidade do erário:

Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade de minha Real Fazenda não fique arbitrário e sujeito à maneira de pensar de cada um dos computadores gerais, que sou servido criar para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser a mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgio, onde se esconda a malícia e a fraude dos prevaricadores. (BRASIL, 1808)

Esta explanação teve o propósito de descrever a origem das primeiras mudanças ocorridas na contabilidade em relação a normatização e a causa do seu surgimento, de acordo com a necessidade causadas à época, assim como ocorre atualmente no Brasil com a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) dando um outro cenário à contabilidade pública provocadas pela convergência ao padrão internacional. As próximas subseções abordaram o contexto histórico relacionados à Lei 4.320, de 17 de março de 1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o Objeto da Contabilidade: Patrimônio.

1.1.1 Lei 4.320/64

O processo de avanço da contabilidade do setor público brasileiro, deve ser analisado de forma histórica, este processo coincide com a evolução das finanças públicas (BRAGA; BEZERRA FILHO, 2015). Em 17 de março de 1964 foi promulgada a Lei 4.320, que trouxe em sua ementa a seguinte mensagem: “estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL, 1964). Apesar da Lei 4.320/64 ser considerada um marco regulatório para a contabilidade pública brasileira observa-se que não houve, em sua ementa, preocupação semelhante com o controle patrimonial.

Segundo Iudícibus et al. (1998) a contabilidade, cujo objeto é o patrimônio, possui aplicabilidade universal, porém conforme entendimento de Feijó, Carvalho Júnior e Ribeiro

(2015, p. 49) “[...] quando aplicada a determinada área ela pode adotar determinado formato, dimensão, perspectiva ou ramificação.”

Com a publicação da Lei 4.320/1964 observa-se, nos seus dispositivos, que existem dois grupos de ramificação da contabilidade detalhados no Título IX da seguinte forma: o Capítulo II dispõe sobre Contabilidade Orçamentária e Financeira e Capítulo III dispõe sobre Contabilidade Patrimonial e Industrial (FEIJÓ; CARVALHO JÚNIOR; RIBEIRO 2015).

Neste contexto, observa-se que desde 1964 já se encontrava previsto expressamente em normativo brasileiro a necessidade de controle da composição patrimonial dos órgãos públicos, conforme artigos 85, 89, 100 e 104:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (BRASIL, 1964)

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.

[...]

Art. 100 As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

[...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício (BRASIL, 1964).

Assim, apesar da ementa da Lei 4.320/64 não trazer aspectos de controle patrimonial, verifica-se que a referida lei traz em seu interior assunto referente à matéria contábil.

Cumprido destacar que embora a Lei nº 4.320 tenha abordado taxativamente o controle patrimonial, juntamente com as demais ramificações já mencionadas, na prática isto era quimérico. No entendimento de Mapuranga, Meneses e Peter (2011, p. 28) “[...] o patrimônio objeto a ser estudado pela contabilidade, tornou-se peça secundária.”

Segundo Xavier e Silva (2017, p. 3) “A referida Lei veio trazer estímulos a um bom controle orçamentário através do equilíbrio entre receitas e despesas [...]”. Vale ressaltar que, com relação ao controle orçamentário, o Brasil avançou bastante e cumpre os requisitos impostos na Lei (FEIJÓ; CARVALHO JÚNIOR; RIBEIRO, 2015).

Ainda neste sentido, Nascimento et al (2015) considera que a causa de somente o controle orçamentário ser tratado com relevância em detrimento ao controle patrimonial é o fato de não coexistir no âmbito da União uma Secretaria de Contabilidade à época.

Em contraposto Feijó, Carvalho Júnior e Ribeiro (2015) consideram que a causa da falta de avanço da contabilidade patrimonial está atrelada à situação histórico à época, e listou três fatos: (i) o conhecimento da contabilidade patrimonial era complexo, uma vez que ensejava a aplicação dos princípios de competência e oportunidade para o reconhecimento do ativo e passivo; (ii) a inexistência de um marco normativo neste tema, só surgindo doze anos depois em 1976 com a publicação da Lei nº 6.404; e (iii) no final de 1970 o Brasil vivia uma crescente escala de inflação.

Assim com base na opinião de Nascimento et al. (2015) a falta de controle patrimonial, foi modificada a partir de 1986 com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Contabilidade do Poder Executivo, logo em seguida, em 1987 foi criado o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que é o sistema informatizado para o processamento e o controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da Administração Pública federal direta e indireta.

1.1.2 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Outro marco histórico acerca da evolução da contabilidade pública foi a publicação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a referida lei ganhou destaque ao conferir à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a competência de consolidar as contas públicas nacionais, bem como de normatizar as regras gerais dessa consolidação (BRASIL, 2015).

Segundo Lino (2015, p. 59), a contabilidade pública teve um grande avanço a partir da publicação da LRF:

A publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal nos anos 2000, fez com que a consolidação das contas públicas (exigência presente na lei 4.320/64) ganhasse maior importância. Isso acontece, pois, mais de 30 anos após as exigências da Lei 4.320/64, a LRF volta a exigir a consolidação das contas públicas. E, desta vez, estabelece que o Poder Executivo da União promova tal consolidação, com a edição de normas gerais para a consolidação das contas como atribuição do Conselho de Gestão Fiscal (CGF). Com a não criação do CGF, a edição de normas e a consolidação das contas públicas ficam a cargo do Órgão Central de Contabilidade do Sistema de Contabilidade Federal. Assim, a partir de 2000 a STN seria o potencial coordenador do processo de normatização passando a publicar manuais sobre contabilidade em meados de 2003.

Conforme dispositivo constitucional, Lei Complementar disporá sobre normas de finanças públicas. Deste modo, tem-se que a origem LRF, reside no inciso I do artigo 163 da Constituição Federal, onde a Carta Magna determina a regulamentação das finanças públicas e outros assuntos. O Quadro 1 identifica a origem da LRF.

Quadro 1 – Origem da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Origem da LRF (CF/88)	Finalidade da LRF
Art. 163 Lei complementar disporá sobre: (...) I - finanças públicas ; (...)	Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal , com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

Fonte: A autora, 2020, com base na CF 88, 1988; LRF, 2020.

Neste sentido, a LRF cita em seu artigo 1º, § 1º o seguinte:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de **finanças públicas** voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A **responsabilidade na gestão fiscal** pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000, grifo nosso).

Dentre as considerações destaca-se que a LRF além de tratar da consolidação das contas públicas, trouxe diversas finalidades relevantes, servindo também de instrumento norteador ao gestor público sobre a aplicação correta dos recursos públicos. “Como o nome já sugere, esta lei surgiu com o intuito de atribuir mais responsabilidade aos gestores no que se refere às finanças públicas.” (NASCIMENTO, 2019, p. 51). Esta percepção também é confirmada por Silva (2004, p. 31) quando discorre que a norma é um “rígido código de conduta dos administradores públicos”. Esta reflexão pode ser confirmada conforme ementa da própria Lei: “Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.” (BRASIL, 2000).

Quanto as diversas finalidades Silva (2004, p. 32) lista em sua obra, os objetivos centrais da norma:

- melhora da administração das contas públicas, impondo aos governantes compromissos com a execução e controle do orçamento e das metas fiscais;
- estabelecimento de princípios e normas gerais das finanças públicas para as três esferas de governo;
- estabelecimento de uma gestão fiscal responsável, com ênfase no controle

do gastoe do endividamento;

- melhora da transparência na gestão do gasto público a partir da padronização de contas e da ampliação do acesso da população, inclusive por meio eletrônico.

Segundo Rosa (2018, p. 43) “[...] na área pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”. Neste sentido, devido à contabilidade ser uma ciência social, os órgãos normatizadores e os profissionais de contabilidade devem se adaptar ao ambiente em que atuam. Segundo Feijó (2012) a maior dificuldade quanto à adaptação é a mudança de cultura já enraizadas.

Mapuranga, Meneses e Peter (2011, p. 90) citam que os profissionais devem:

[...] diante das transformações ocorridas nas áreas do conhecimento com as quais interage - Direito, Economia e Finanças, dentre outras - devem atualizar-se constantemente, evitando ficar atrelada a princípios e regras impostas no passado, em que se configurava outra realidade.

Assim, é possível concluir que após muitos anos a forma de atuação da Lei 4.320/ 64 não era adequada em relação ao controle patrimonial, posto que a relevância do controle orçamentário tinha maior destaque. A partir da publicação da LRF se inicia um grande avanço na contabilidade pública, pelo fato da consolidação das contas públicas se tornarem mais efetivas, coexistindo o controle das finanças públicas voltado para a responsabilidade da gestão fiscal. Desse modo, a LRF veio ressignificar o controle contábil do patrimônio das entidades, tornando-se assim um destaque no contexto histórico legislativo no Brasil.

1.1.3 Objeto da Contabilidade - Patrimônio

A atual contabilidade aplicada ao setor público (CASP) “visa resgatar a contabilidade como ciência e seu objeto de estudo: o patrimônio das entidades pública.” (FEIJÓ et al. 2017, p. 27). Conforme visto anteriormente, a contabilidade patrimonial não foi tratada com relevância comparado com o controle orçamentário disposto na Lei nº 4.320/64.

O processo de convergência requer um grande esforço da área pública, desde o início do novo modelo contábil ocorreram grandes avanços, sendo o principal, o resgate do objeto da contabilidade (o patrimônio). Nascimento et al. (2015) ao analisarem a percepção de

profissionais da área técnica que executam e preparam as demonstrações contábeis, identificaram que os contadores concordam que a implantação das NBCASPs irá resgatar o objeto da contabilidade, porém este processo levará alguns anos até a sua aplicação completa.

Assim, neste sentido, antes de abordar o processo de convergência da CASP aos Padrões Internacionais, é fundamental entender sobre o objeto de estudo da contabilidade que é o Patrimônio.

Sá (1999, p. 58) conceitua contabilidade como: “a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos em relação à eficácia funcional das células sociais.”

Por sua vez Franco (1999 apud NASCIMENTO, 2019 p. 28) afirma que a contabilidade:

É a ciência que estuda, prática, controla e interpreta os fatos ocorridos no **patrimônio** das **entidades**, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer **informações** sobre a composição do **patrimônio**, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza econômica. (grifo nosso)

Feijó et al. (2017, p. 27) contextualizam a contabilidade pública:

A contabilidade é a ciência que aplica, no **processo gerador de informações**, os princípios e normas contábeis direcionados à gestão do **patrimônio** de **entidades**, oferecendo aos usuários informações de natureza orçamentária, econômica e financeira do **patrimônio** da instituição e suas mutações, bem como os resultados alcançados, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas. (grifo nosso)

Lucí dibus et al. (1998, p. 21) define contabilidade dando destaque ao campo de aplicação da contabilidade:

A contabilidade, na qualidade de ciência aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações **patrimoniais**, financeira e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresas, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc., **tem o campo de atuação circunscrito às entidades** supracitadas, o que equivale a dizer muito amplo. (grifo nosso)

Com base nas diferentes abordagens citadas pelos autores, observa-se que a contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos que afetam o patrimônio, com finalidade precípua de fornecer informações acerca da composição patrimonial e possui campo de aplicação amplo, sendo pessoa física, pessoa jurídica de direito público ou de direito privado, bem como entidades sem fins lucrativos.

Estas opiniões associam-se ao disposto na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T 16.1) publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2008, que descreve definições sobre o conceito, o objeto e o campo de aplicação da contabilidade pública:

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários **informações** sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao **processo de tomada de decisão**; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, grifo nosso)

A NBC T 16.1 - Conceito, Objeto o Campo de Aplicação, foi aprovada pela Resolução CFC 1.128, de 25 de novembro de 2008, sendo os primeiros procedimentos adotados no processo de convergência, realizados pelo CFC (FEIJÓ; BUGARIM, 2008). Porém, em 2016, a referida norma foi revogada pela Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP estrutura conceitual (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016). Salienta-se que apesar da sua revogação os conceitos da contabilidade não são excludente e devem ser observados pelos profissionais de contabilidade.

Em suma, está ligado à convergência o resgatar do objeto da contabilidade (patrimônio) nas entidades do setor público. Conforme Vicente, Morais e Patt Neto (2012, p. 1), as vantagens desse processo tornará possíveis “[...] a devida distinção entre o orçamento público e a contabilidade, a adoção do regime de competência para a contabilização do patrimônio público e as alterações no conteúdo das demonstrações contábeis que ampliarão a transparência fiscal dos governos”, em atendimento aos dispositivos definidos na LRF.

1.3 Processo de Convergência às Normas Internacionais

O avanço da contabilidade pública deve ser analisado junto ao processo de evolução das finanças pública. Destaca-se que inúmeros fatores históricos influenciaram diretamente a contabilidade, propiciando relevantes benefício para o mundo contemporâneo. Nascimento (2019) cita que a contabilidade, estudada sob o aspecto internacional, surgiu logo depois da segunda guerra mundial, no século XX entre os anos de 1950 e 1960, sendo influenciada pelo anseio de retorno do crescimento econômico das nações, bem como para amenizar as

diferenças nas políticas contábeis praticadas pelos países.

Consoante Chan (2010) e Herbest (2010) este processo de internacionalização da contabilidade gerou impactos positivos em diversos países do mundo. Desde então, o crescimento da contabilidade no Brasil vem ocorrendo gradualmente devido a necessidade de restaurar a economia que por ora havia sido devastada.

Neste contexto, em Londres no ano de 1973, foi concebido o *International Accounting Standards Committee* (IASC), sendo a instituição responsável por editar normas de padrão contábil internacional. O IASC editou as normas internacionais de contabilidade, sigla em inglês *International Accounting Standards* (IAS), visando a harmonização da ciência contábil ao redor no mundo, por outro lado, nos Estados Unidos, foi concebido o Comitê Contábil denominado de *Financial Accounting Standards Board* (FASB), responsável, por sua vez, pela regulação no país (NASCIMENTO, 2019).

Em 2001, o IASC foi sucedido pelo IASB, sigla em inglês para *International Accounting Standards Board*, incorporando as IAS que passaram a ser denominadas de IFRS, sigla em inglês para *International Financial Reporting Standards*. A partir de então, o IASB se tornou o órgão de maior referência na disseminação de normas internacionais (NASCIMENTO, 2019).

No Setor Público, ainda no cenário internacional, este movimento foi evidenciado apenas em 1977, quando o *International Federation of Accountants* (IFAC) foi fundado após o 11º congresso mundial de contadores, recebendo grande influência das IFRS já iniciadas para o setor privado (IFAC, 2019). Em complemento Silva, Araújo e Araújo (2019, p. 103) citam que “tais normas tiveram grande influência de padrões já adotados pelo setor privado, pois as IPSAS são derivadas da *International Financial Reporting Standard* (IFRS)”.

No cenário brasileiro, o processo de convergência alcançou tanto o setor privado, quanto o setor público (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2013). Observa-se inclusive uma aproximação conceitual quanto ao conteúdo nas normas aplicadas ao setor privado (IFRS) com as normas aplicadas ao setor público (IPSAS).

Chan (2008) entende que existem transações comuns nos setores públicos e privados e que é possível ter um agrupamento de princípios normalmente aceitos em ambos os setores, uma vez que as IPSAS são as versões do setor público das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor privado *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Neste sentido, entende-se que a adequação das normas do setor privado para o setor público visava atribuir maior eficiência, eficácia e transparência às contas públicas,

melhorando, sobretudo, a prestação de contas, resultado no primor da ação de controle do recurso público (ANDRADE; CARVALHO, 2013). Lima e Lima (2019) citam que o conceito de transparência está alinhado à confiabilidade externa e melhoria da imagem do país, conseqüentemente atraindo mais investimentos e novos negócios.

Já Roje, Vašiček e Vašiček (2010) entendem que apesar de controvérsias sobre a introdução de técnica utilizadas no setor privado para o setor público, mesmo havendo ausência de fins lucrativos, foi aceita globalmente, devido aos seus benefícios que são gerados aos usuários interessados em informações contábeis.

A internacionalização da CASP iniciada pelo IFAC visa fortalecer a contabilidade do setor público, em todos os países. Neste sentido, a criação do IFAC tinha como objetivocitado por Nascimento (2019):

[...] fortalecer a profissão contábil mundial, visando: desenvolver e apoiar a adoção de padrões internacionais de alta qualidade em auditoria e contabilidade do setor público; promover a ética e educação para contadores profissionais; facilitar a colaboração e cooperação entre seus órgãos membros; colaborar e cooperar com outras organizações internacionais; e servir como porta-voz internacional da profissão contábil.

Em 1986, a fim de atingir o objetivo proposto pelo IFAC, foi concebido, dentre outros, o conselho *Public Sector Committee* (PSC), Comitê responsável pelo Setor Público. Este comitê emitiu, em 1997, as primeiras normas internacionais de contabilidade do setor público, intituladas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Vale ressaltar que em 2004 o PSC foi substituído pelo IPSASB.

Chan (2010) cita que as IPSAS visavam melhorar a qualidade das informações contábeis, principalmente nos países em desenvolvimento. Todavia, a pesquisa realizada por Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016) demonstram que países da América Latina tem enfrentado obstáculos similares, sobretudo com a necessidade de instrumentos tecnológicos, que impedem o cumprimento da reforma contábil.

O IFAC é composto por mais de 175 membros e associados, presente em mais de 130 países. O Brasil é representado no IFAC pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON). Já o IPSASB é formado por 18 (dezoito) membros, dentre os quais a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) faz parte.

No Brasil as IPSAS são conhecidas como Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) e estabelecem regras gerais para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos atos e fatos contábeis que afetam o patrimônio, em padrões internacionais de alta qualidade, visando melhorar a qualidade das demonstrações contábeis

no setor público como um todo (ZEFF, 2007).

Conforme Chan (2010) o processo de elaboração das IPSAS ocorreu em dois momentos, a saber:

De 1996 a 2002, o comitê da IFAC para o setor público (IPSASB), essencialmente, importou normas contábeis e de relatório financeiro do setor privado para o setor público, fazendo alterações relativamente pequenas. A partir de 2003, o Comitê das NICSPs tem focado questões que são próprias do setor público, como tributos e orçamento para os relatórios financeiros, como tributos e orçamento para os relatórios financeiros.

O IPSASB desenvolve normas internacionais de contabilidade para o setor público, objetivando fortalecer finanças públicas através da emissão de relatórios financeiros de alta qualidade possibilitando mais transparência aos usuários dessas informações.

Com a finalidade de atingir o objetivo supracitado o IPSASB entende que a adoção do regime de competência na contabilidade do setor público em todo o mundo é de grande importância, pois permite a comparabilidade das demonstrações contábeis no setor público. (AMARAL; BOLFE; VICENTE, 2013). Torres (2004) acrescenta que indicadores fiscais com base no regime de competência resultam em uma melhor informação sobre as políticas fiscais. A IPSAS 1 - *Presentation of Financial Statements* emitida pelo IPSASB, trouxe como requisito para a preparação das demonstrações financeiras o registro contábil pelo regime de competência:

O objetivo desta Norma é prescrever a maneira pela qual as demonstrações financeiras devem ser apresentadas para garantir a comparabilidade tanto com as demonstrações financeiras da entidade de períodos anteriores quanto com as demonstrações financeiras de outras entidades. Para atingir este objetivo, esta norma estabelece considerações gerais para a apresentação de dados financeiros, orientações para sua estrutura e requisitos mínimos para o conteúdo das demonstrações financeiras preparadas de acordo com o **regime de competência**. (IFAC, 2006, p. 9)¹.

Apesar do regime de competência ser relevante ao permitir a comparabilidade das demonstrações financeiras entre entidades públicas, a sua aplicação não é tarefa fácil. Para Herbst (2010) ausência de vontade política representa a principal barreira encontrada na

¹ O texto em língua estrangeira é: “The objective of this Standard is to prescribe the manner in which general purpose financial statements should be presented to ensure comparability both with the entity’s financial statements of previous periods and with the financial statements of other entities. To achieve this objective, this Standard sets out overall considerations for the presentation of financial statements, guidance for their structure, and minimum requirements for the content of financial statements prepared under the accrual basis of accounting.”

implementação do novo regime, já que o foco é a evidenciação do patrimônio, e para os interesses de governo esta não é uma informação considerável, quando em princípio buscam demonstrar os seus resultados no curto prazo com fins eleitorais. Davis (2010) entende que a convergência do regime contábil não reflete apenas uma mudança de aplicação de método contábil, mas implica também em mudança de cultura dos modelos de gestão governamental.

No Brasil, os debates para a aplicação do regime de competência no setor público iniciaram-se em 2005, com a realização de diversos seminários e discussão em todo o País (AMARAL; BOLFE; VICENTE, 2013).

Em 2011 foi publicado pelo CFC a Resolução nº 1.367, de 25 de novembro de 2011, incluindo o regime de competência como um princípio contábil a ser observado por todos os profissionais de contabilidade:

Art. 9º O Princípio da **Competência** determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Com a criação do IPSASB, o regime de competência no setor público tomou maior destaque. Em 1997, o Comitê do Setor Público, conselho criado pelo IFAC, elaborou as primeiras normas e logo no ano 2000 ocorreu a sua concretização com a publicação das primeiras Normas Internacionais do Setor Público (IPSAS) (SILVA, 2014). Na próxima subseção será descrito as normas publicadas pelo IPSASB, denominadas de IPSAS.

1.3.1 Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS)

Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) também são denominadas de IPSAS, sigla em inglês *International Public Sector Accounting Standards*. Estas retratam um conjunto de normas contábeis emitidas pelo IPSASB a serem utilizadas pelos entes federativos, quando da elaboração das demonstrações financeiras.

Segundo Zeff (2007) estas normas visam a internacionalização mundial da CASP e possuem padrões de alta qualidade visando melhorar a produção das demonstrações contábeis no setor público. Nesta mesma perspectiva, Moussa (2010) cita que as normas aceitas globalmente, além de trazer alta qualidade para a elaboração das demonstrações contábeis,

possibilitam a promoção da estabilidade econômica global, o desenvolvimento saudável da economia de cada país, bem como a integração do sistema econômico mundial.

Estas normas, conforme citado na seção 1.3, foram inspiradas nas IFRS (International Financial Reporting Standards) do setor privado.

Atualmente o IPSASB já emitiu quarenta e duas IPSAS. Segue o Quadro 2 com a lista das normas emitidas denominadas IPSAS, bem como os assuntos abordados.

Quadro 2 – Lista das IPSAS emitidas pelo IPSASB (continua)

IPSAS EMITIDAS PELO IPSASB
IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
IPSAS 4 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS 5 – Custos de Empréstimos
IPSAS 6 – Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS 7 – Investimento em Coligada e em Controlada
IPSAS 8 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)
IPSAS 9 – Receita de Transação com Contraprestação
IPSAS 10 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária
IPSAS 11 – Contratos de Construção
IPSAS 12 – Estoques
IPSAS 13 – Operações de Arrendamento Mercantil
IPSAS 14 – Evento Subsequente
IPSAS 16 – Propriedade para Investimento
IPSAS 17 – Ativo Imobilizado
IPSAS 18 – Informações por Segmento
IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS 20 – Divulgação sobre Partes Relacionadas
IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
IPSAS 22 – Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS 23 – Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS 25 – Benefícios a Empregados
IPSAS 26 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS 27 – Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS 31 – Ativo Intangível
IPSAS 32 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
IPSAS 33 - Adoção pela Primeira vez da Base de Acréscimo das IPSAS

Quadro 2 – Lista das IPSAS emitidas pelo IPSASB (conclusão)

IPSAS EMITIDAS PELO IPSASB
IPSAS 34 - Demonstrações Contábeis Separadas
IPSAS 35 - Demonstrações Contábeis Consolidadas
IPSAS 36 - Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto
IPSAS 37 - Acordos em Conjunto
IPSAS 38 - Divulgação de Participações em Outras Entidades
IPSAS 39 - Benefícios a Empregados
IPSAS 40 - Combinações No Setor Público
IPSAS 41 – Instrumentos Financeiros
IPSAS 42 - Benefícios Sociais

Fonte: Adaptado pela autora (IFAC, 2020).

A harmonização contábil internacional, passou a ser relevante também para o setor público, devido à necessidade de comparar os resultados econômicos alcançados pelos diferentes governos e melhorar a qualidade da CASP seguindo padrões internacionais (SANTOS; ALVES, 2015).

No cenário brasileiro, é possível afirmar que a sinergia do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), responsável por editar as normas de contabilidade pública no Brasil, com base nas IPSAS, e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), responsável por consolidar as contas nacionais e emitir normatização para esta consolidação, tornou possível o início do processo de convergência às normas internacionais. De acordo com o BRASIL (2018), a convergência no setor público é o procedimento de adoção de regras contábeis que possuem a mesma base conceitual, tendo em vista à comparabilidade da situação econômica de diversos países e entidades do setor público nacional ou internacional.

Posto isto, na próxima subseção será visto como ocorreu este processo no Brasil, com a atuação do Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria Nacional de Fazenda.

1.3.2 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma Autarquia Especial Corporativa criado e regido pelo Decreto Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 e tem, dentre outras finalidades, principalmente a de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, além de regular acerca dos princípios contábeis, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional (CONSELHO FEDERAL DE

CONTABILIDADE, 2020).

No setor público, a contabilidade sofreu relevantes modificações por parte dos órgãos que a normatizam, visando a adoção aos moldes internacionais provocados pelas IPSAS. Com base neste cenário, ocorreram edições das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público das (NBC TSP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como normativos elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com base nas IPSAS do IPSASB.

Feijó e Bugarim (2008) entendem que diferentes ações foram adotadas pelos órgãos normatizados com o objetivo de convergir as práticas da contabilidade do Brasil aos padrões internacionais.

Esse processo de mudança teve início a partir de 2004, quando da publicação da Portaria nº 37/2004 emitida pelo CFC instituindo o Grupo Assessor (GA), voltado para a área pública, com o principal objetivo de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) alinhadas às IPSAS (NASCIMENTO et al., 2015; BUGARIM; FEIJÓ, 2008).

O Grupo Assessor (GA) concebido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), elaborou, em 2008, um conjunto de ações denominado “Orientações Estratégicas para a CASP no Brasil”, descrevendo neste documento os objetivos a serem atingidos, bem como as diretrizes a serem seguidas.

Objetivos das Estratégicas para a CASP no Brasil:

- a) **convergência aos padrões internacionais** de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o **reconhecimento**, a **mensuração**, a **avaliação** e a **evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público**;
- c) **implantação de sistema de custos** no âmbito do setor público brasileiro;
- d) **melhoria das informações** que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) **possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão**, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, grifo nosso).

Diretrizes estratégicas, cujas implantações deverão ocorrer a partir da celebração de parcerias entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e instituições que atuam, de forma direta ou indireta, com a Contabilidade aplicada ao Setor Público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008):

2.1 **Diretriz 1** - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade

Aplicada ao Setor Público no Brasil.

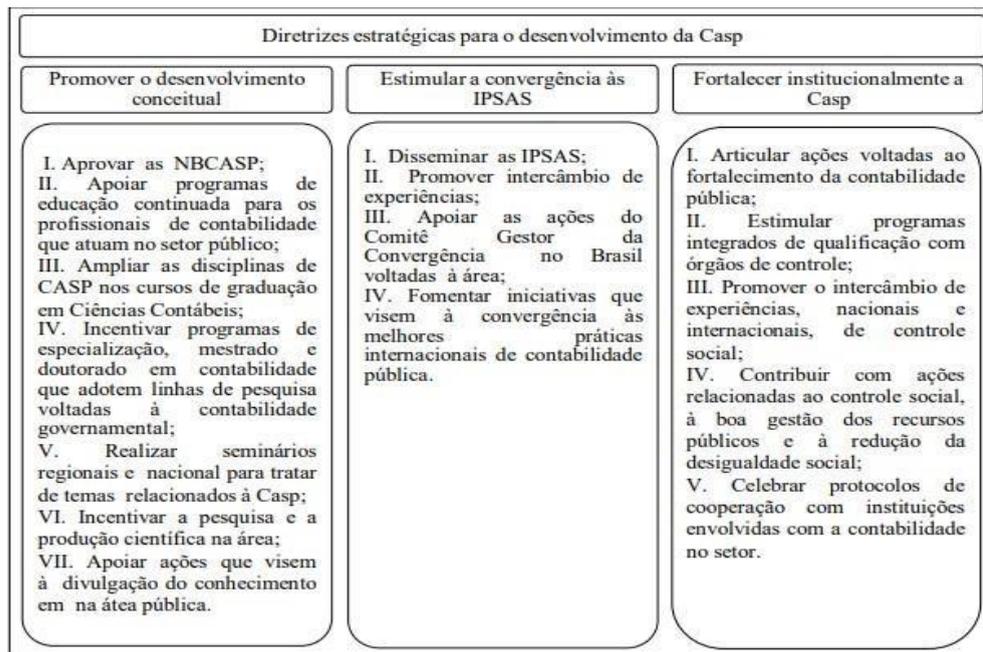
2.2 **Diretriz 2** - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

2.3 **Diretriz 3** - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004, grifo nosso)

Ainda conforme a referida Orientação Estratégica o desenvolvimento de diretrizes estratégicas foi necessário em decorrência da “[...] inadequada evidenciação do patrimônio público e a ausência de procedimentos contábeis.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 5).

As diretrizes trazidas pelo documento: Orientações Estratégicas para a CASP no Brasil emitido pelo CFC, são desdobradas em macro objetivos podendo ser observados na Figura 1.

Figura 1 – Diretrizes Estratégicas para o Desenvolvimento da CASP no Brasil



Fonte: SASSO, 2017.

Dando continuidade ao Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, conforme preconiza o item 2.1 - Diretriz, primeiramente era necessário alinhar as NBCASP às Normas Internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público (IPSAS), publicadas pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*) (SILVA, 2014).

Em 2007 algumas iniciativas acerca do desenvolvimento conceitual da CASP já tinham sido adotadas pelo CFC através da publicação da Resolução CFC nº 1.111, 05 de dezembro de 2007, que tratavam dos Princípios Fundamentais sob a perspectiva do Setor

Público, posteriormente foi alterada pela Resolução CFC nº 1.367, de 25 de novembro de 2011, substituindo os termos "princípios fundamentais" por "princípios", bem como trazendo outras alterações.

A Orientação Estratégica emitida pelo GA tinha como propósito “[...] dirimir dúvidas e questionamentos conceituais, reafirmando a Ciência Contábil como única forma de tratamento dos fenômenos patrimoniais e sua adequada evidenciação.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Vale ressaltar que, a observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória e fundamental na atividade do contador e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Abaixo seguem os Princípios de Contabilidade pela Resolução CFC nº 1.367/2011:

Art. 4º O Princípio da **ENTIDADE** reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

[...]

Art. 5º O Princípio da **Continuidade** pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

[...]

Art. 6º O Princípio da **Oportunidade** refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

[...]

Art. 7º O Princípio do **Registro pelo Valor Original** determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

[...]

Art. 9º O Princípio da **Competência** determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

[...]

Art. 10. O Princípio da **PRUDÊNCIA** determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Em continuidade ao alinhamento aos padrões internacionais, em 21 de novembro de 2008, foram publicadas as dez primeiras Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASPs), NBC T 16.1 a NBC T 16.10, começando a vigorar somente em 2010. Vale

ressaltar que, tais publicações, estão em conformidade com a Diretriz 1 das Orientações Estratégicas emitidas pelo CFC (SASSO, 2015).

Posteriormente, em 2011, foi publicada a NBC T 16.11 que tratava especialmente do Sistema de Informações de Custos.

Como já aludido, a publicação das primeiras NBCASPs representam um marco na contabilidade pública com foco no patrimônio, já que até então a Lei nº 4.320/64 que era o único normativo vigente a época, apesar de tratar também de controle patrimonial, o foco principal era o orçamento.

Nesta perspectiva, para Darós e Pereira (2015) as NBCASPs são relevantes para implementar os regramentos contidos na Lei 4.320/64 e na LRF, como por exemplo a implementação de sistema de custos, estabelecido pela NBC T 16.11. Ainda segundo os autores, as novas normas elevam a eficácia e a efetividade das referidas leis em relação à promoção do planejamento, da transparência e da responsabilidade da gestão fiscal (DARÓS; PEREIRA, 2015).

De acordo com Bugarim e Feijó (2008) as NBCASPs 16 representam um marco relevante para os profissionais que atuam no Setor Público ocasionando mudanças nas práticas vigentes por mais de 40 anos.

Os avanços percebidos na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), após a publicação das NBCASPs poderá ser observada na Quadro 3:

Quadro 3 – Antes e depois NBCASP 16 (continua)

NBC T	ANTES	DEPOIS
NBC T 16.1 Conceituação, objeto e campo de aplicação	A CASP tinha como objeto o orçamento. O patrimônio era uma das peças de menor relevância.	A CASP passou a enfatizar a gestão patrimonial das entidades. Apoio ao processo de tomada de decisão, adequada prestação de contas e o necessário suporte para instrumentalização do controle social. Assim, o objeto passou a ser o patrimônio público.
NBC T 16.2 Patrimônio e sistemas contábeis	O sistema contábil público era composto pelos subsistemas: a) orçamentário; b) financeiro; c) patrimonial; d) compensação.	Exclui-se o subsistema financeiro e inseriu-se o subsistema de custos. Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações visando a subsidiar a administração pública com informações sobre o desempenho da instituição no cumprimento da sua missão e na avaliação dos resultados, metas, riscos e contingências

Quadro 3 – Antes e depois NBCASP 16 (continua)

NBC T	ANTES	DEPOIS
NBC T 16.3 Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	As ferramentas de planejamento eram elaboradas e executadas segundo as prioridades definidas pelo gestor, sem considerar a avaliação de desempenho e sem explicações acerca dos motivos da não execução de alguns programas, metas e ações.	O planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados, deve permitir a comparação das metas programadas com as realizadas, evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. A evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social.
NBC T 16.4 Transações do setor público	As transações no setor público, que se referem aos atos e fatos geradores de mudanças qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades públicas, sempre mereceram atenção da CASP.	Estabeleceram-se conceitos, natureza e tipicidade das transações no setor público. Definiu-se que a natureza econômico financeira corresponde a transações que afetam o patrimônio público em decorrência, ou não, da execução do orçamento, e a administrativa refere-se a atos praticados pelos gestores públicos que não afetam o patrimônio público.
NBC T 16.5 Registro contábil	Os registros contábeis eram efetuados com base em documentos reais e legais, porém sem notas explicativas.	Manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica. São apresentados os princípios a serem observados na escrituração, quais sejam: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade.
NBC T 16.6 Demonstrações contábeis	As demonstrações contábeis exigidas eram extraídas dos livros, registros e documentos que compunham o sistema contábil da entidade, de acordo com o artigo 101 da Lei n. 4.320, sendo as seguintes: a) Balanço Orçamentário. b) Balanço Financeiro. c) Balanço Patrimonial. d) Demonstração das Variações Patrimoniais	Criaram-se duas demonstrações com a Resolução CFC n. 1.133/2008, quais sejam: a) Demonstração do Fluxo de Caixa; b) Demonstração do Resultado Econômico. As Notas Explicativas passaram a integrar as demonstrações contábeis. Com a Resolução CFC n. 1.437/2013, excluiu-se a Demonstração do Resultado Econômico e incluíram-se as demonstrações contábeis: i) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e ii) Notas Explicativas.
NBC T 16.7 Consolidação das demonstrações contábeis	A elaboração do balanço consolidado das contas da União, estados, municípios e do Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades era determinado pelo artigo 111 da Lei n. 4.320. A consolidação das demonstrações contábeis era necessária, porém sem exigência das notas explicativas	As demonstrações consolidadas de um ente devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação. Objetiva o conhecimento e a disponibilização de macro agregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

Quadro 3 – Antes e depois NBCASP 16 (conclusão)

NBC T	ANTES	DEPOIS
NBC T 16.8 Controle interno	Todas as prefeituras deveriam ter um sistema de controle interno. Essa determinação procede da Constituição Federal de 1988, que determina, em seu artigo 31, que “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma de lei”.	São criadas definições, abrangências, classificações e definidos a estrutura e os componentes. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade, compreendendo a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidos. Os procedimentos de controle são realizados tanto para prevenção quanto para detecção de determinados atos.
NBC T 16.10 Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	A avaliação e mensuração dos ativos e passivos de uma entidade pública efetuavam-se por meio de implantação de comissões que expediam pareceres e laudos. Realizavam-se esporadicamente.	Criaram-se critérios e procedimentos para avaliação e mensuração dos seguintes ativos e passivos integrantes do patrimônio das entidades: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Aborda também a reavaliação e redução ao valor recuperável de ativos
NBC T 16.11 Sistema de informação de custos do setor público (SICSP)	Não havia obrigação de acompanhar e gerar informações de custos do setor público.	Inseriu-se o SICSP, que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. O SICSP passa a ser obrigatório em todas as entidades do setor público, com objetivo de apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, a tomada de decisão, as funções de planejamento e orçamento e programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Fonte: (SASSO, 2015)

Em conjunto à publicação das 10 (dez) primeiras NBCASP, o CFC deu início ao processo de convergência das normas de contabilidade e auditoria aos padrões internacionais de contabilidade, para isto foi concebido o “Comitê Gestor da Convergência no Brasil”, instituído pela Resolução CFC n.º 1.103, de 28 de setembro de 2007 (FEIJÓ; BUGARIM, 2008). Este comitê foi composto pelas seguintes entidades: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BACEN). Segundo Feijó (2013) a criação do “Comitê Gestor da Convergência no Brasil” corresponde à diretriz 2 prevista no documento elaborado pelo grupo assessor, este projeto incluía também a tradução das IPSAS e análise da sua aplicabilidade à legislação e cultura brasileira.

Importante destacar, que as normas apresentadas no Quadro 3, fizeram parte do começo do alinhamento conceitual, conforme previsto na diretriz 1 (Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil), assim as NBC T 16 não representam as traduções das IPSAS, apenas contêm os conceitos das normas

internacionais. Segundo Silva (2014) essas normas foram relevantes para o surgimento de inúmeros trabalhos no mercado, como livros, artigos, cursos e principalmente a elaboração de manuais com o intuito de operacionalizar os procedimentos.

Dando continuidade aos trabalhos determinados pelo CFC através das “Orientações Estratégicas”, em 2010, as IPSAS foram traduzidas pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil e, posteriormente, publicadas pelo CFC. No entanto, apenas foram convergidas, em 2016, resultando na emissão de novas NBCASPs, contendo padrões internacionais.

Esta fase de implementação do novo modelo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público resultaram em grandes esforços realizados pelo CFC, que atua como órgão que possui a competência de regular as práticas contábeis no Brasil.

Conforme já citado, foram criados grupos técnicos com o objetivo de iniciar ações visando o alcance das normas brasileiras aos padrões internacionais, para melhor entendimento segue o Quadro 4, a fim de ilustrar os produtos realizados pelos grupos técnicos do CFC.

Quadro 4 – Ações Realizadas pelos Grupos Técnicos do CFC

EDIÇÃO PELO CFC	GRUPO TÉCNICO	PRODUTO
Portaria CFC nº 37/2004	Grupo Assessor	Publicação do documento titulado: Orientações Estratégicas para a CASP no Brasil, visando
Resolução CFC nº 1.103/2007	Comitê Gestor da Convergência no Brasil	Publicação das primeiras NBCASP (NBC T 16.1 a NBC T 16.11)

Fonte: A autora, 2020, com base em CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004; CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007.

A partir do ano de 2016, a CASP no Brasil, evoluiu quando o CFC emitiu a NBC TSP Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidade do Setor Público, a referida norma representa a primeira convergência das normas do Brasil ao padrão internacional.

Esta NBC TSP revogou, a partir do início de sua vigência, as seguintes NBC Ts, demonstradas no Quadro 5, passando a ser a norma de orientação para as práticas contábeis.

Quadro 5 – Normativos Revogados pela NBC TSP – Estrutura Conceitual

NORMATIVOS REVOGADOS PELA NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL
NBC T 16.5 - Registro Contábil
NBC T 16.4 - Transações no Setor Público
NBC T 16.3 - Planej. e seus Instrumentos sob Enfoque contábil
NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
Apêndice II - Resolução CFC nº 750/93 - Princípios Fund. Contabilidade
Resolução CFC nº 750/93 - Princípios Fundamentais Contabilidade

Fonte: Adaptado do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016

A NBC TSP Estrutura Conceitual (NBC TSP EC), foi a primeira norma convergida, derivada da IPSAS - *Conceptual Framework* emitida anteriormente pelo IPSASB em 2014.

A finalidade da NBC TSP Estrutura Conceitual consiste em estabelecer os conceitos base a serem aplicados no desenvolvimento das demais NBC TSP, ou seja, serve como princípio norteador de aplicabilidade, que os profissionais de contabilidade devem observar quando da execução das outras normas do setor público.

Outra finalidade que a estrutura conceitual traz é quanto a elaboração e divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), estes relatórios devem seguir os padrões e conceitos definidos pela norma.

Segundo Lima e Lima (2019) a elaboração da NBC TSP Estrutura Conceitual trouxe uma intenção mais clara de adoção das IPSAS ao mesmo padrão, já que as normas anteriormente não tinham uma estrutura padrão definida, apesar de estarem alinhados às IPSAS.

Nascimento (2019) cita que antes da elaboração da estrutura conceitual, a criação das IPSAS era realizada com base nas IFRS com adaptações para as especificidades do setor público, e à proporção que as IPSAS adquiriam mais relevância e influência, houve a necessidade de construção pelo IPSASB de uma base conceitual para o setor público.

Em suma, a NBC TSP Estrutura Conceitual define os conceitos básicos para a elaboração dos RCPGs e para a elaboração das demais NBC TSP a serem seguidos pelos profissionais de contabilidade.

Atualmente o CFC possui as seguinte NBC TSP vigentes disponíveis no Quadro 6.

Quadro 6 – Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP)(continua)

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE		
NBCASP	NOME	IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	Ativo Imobilizado	IPSAS 17

Quadro 6 – Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP)(conclusão)

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE		
NBCASP	NOME	IFAC
NBC TSP 08	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC TSP 11	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC TSP 12	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC TSP 14	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC TSP 15	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 16	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC TSP 17	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35
NBC TSP 18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC TSP 19	Acordos em Conjunto	IPSAS 37
NBC TSP 20	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38
NBC TSP 21	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis (revogada a partir de jan/2021 pela NBC TSP 11)	NÃO HÁ
NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	NÃO HÁ
NBC TSP 22	Divulgação sobre Partes Relacionadas (vigência a partir de jan/2021)	IPSAS 20
NBC TSP 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (vigência a partir de jan/2021)	IPSAS 03
NBC TSP 24	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis (vigência a partir de jan/2021)	IPSAS 04
NBC TSP 25	Evento Subsequente (vigência a partir de jan/2021)	IPSAS 14
NBC TSP 26	Ativo Biológico e Produto Agrícola (vigência a partir de jan/2021)	IPSAS 27
NBC TSP 27	Arrendamento (consulta pública em 2020, vigência a partir de jan/2022)	IPSAS 18
NBC TSP 28	Informações por Segmento (consulta pública em 2020, vigência a partir de jan/2022)	IPSAS 22
NBC TSP 29	Divulgação de Informações Financeira do Setor Público (consulta pública em 2020, vigência a partir de jan/2024)	IPSAS 42
NBC TSP 30	Benefícios Sociais (consulta pública em 2020)	IPSAS 42

Fonte: A autora, 2020, com base CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2020.

Na próxima subseção será apresentado a atuação da Secretaria Nacional de Fazenda (STN) no processo de convergência aos padrões internacionais.

1.3.3 Secretaria do Tesouro Nacional (STN)

A Secretaria do Tesouro Nacional foi criada em 10 de março de 1986, pelo Decreto nº 92.452/1986, que a incluiu na estrutura básica do Ministério da Fazenda como sendo um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro diretamente subordinado ao Ministério de Estado da Fazenda. (BRASIL, 1986).

Nascimento et al (2015) considera que a causa de somente o controle orçamentário ser tratado com relevância em detrimento do controle patrimonial é o fato de não coexistir no âmbito da União uma Secretaria de Contabilidade a época, logo este cenário de descuido do controle patrimonial foi modificado a partir de 1986 com a criação da STN.

Em janeiro de 1987 foi implantado na União o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), sendo o principal instrumento de registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública Federal (BRASIL, 2018).

Segundo Fontes Filho e Naves (2014) o SIAFI é um instrumento de gestão de controle que permite o registro, o controle e a transparência dos atos e fatos da gestão pública, o que resulta na melhoria da responsabilização (*accountability*)² e prestação de contas do governo.

Em 2000, foi publicado o Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000 trazendo dispositivos sobre o Sistema de Contabilidade Federal, posteriormente este foi substituído pelo Decreto nº 6.976 de 7 de outubro de 2009, sendo acrescentadas competências à Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2009).

No decurso dos referidos decretos supracitados foi publicado em 2001 a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que determinou, entre outras providências, à STN como Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal. (BRASIL, 2001).

Vale lembrar ainda, quando do avanço da contabilidade pública, que a partir da publicação da LRF em 2000, a STN recebeu a incumbência de consolidar as contas públicas

² “Accountability e a transparência são dois elementos importantes de boa governança. A transparência é uma força poderosa que, quando aplicada de forma consistente, pode ajudar a combater a corrupção, melhorar a governança e promover a accountability. É difícil separar accountability de transparência: ambas englobam muitas das mesmas ações, como por exemplo, a comunicação pública. O conceito de accountability refere-se à estrutura jurídica e de comunicação, à estrutura organizacional e estratégia” (INTOSAI, ISSAI 20, 2010, p. 1).

dos entes federativos e de normatizar as regras gerais dessa consolidação (BRASIL, 2015).

Nesta concepção, a STN como órgão central do sistema de contabilidade federal, vem editando normativos de aplicabilidade geral, pelos entes federativos, com a finalidade de atender ao dispositivo do parágrafo 2 do artigo 50º da LRF, visando a padronização dos procedimentos de consolidação das contas públicas.

Antes de adentrar à normas emitidas pela STN, é relevante saber que no processo inicial de adoção as normas internacionais de contabilidade pública no Brasil, em 2017, a STN fez parte do “grupo de trabalho da convergência em contabilidade pública” determinado pela Portaria CFC nº 54, de 20 de junho de 2008.

Este grupo era constituído por representantes da STN, da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, do Tribunal de Contas da União (TCU) e de universidades, e possuía a finalidade de realizar o início dos trabalhos de tradução e internalização das normas internacionais à cultura contábil nacional, bem como o estabelecimento do plano de ação (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Logo em seguida ainda em 2008, considerando o papel institucional atribuído à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) estabelecida pelo Decreto nº 6.531/ 2008, pela Lei nº 10.180/2001 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), atribuindo a incumbência de consolidação e normatização das contas públicas nacionais, o então Ministério da Fazenda (MF) editou a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, definindo em sua ementa o seguinte:

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. (BRASIL, 2008)

Segundo Feijó e Bugarin (2008, p. 79) a “portaria MF 184/2008 é um marco para a adoção do Novo Padrão de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.”

Este normativo elegeu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para desenvolver as ações necessárias ao processo desta convergência e trouxe as diretrizes a serem observadas pelo setor público 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.

Ainda conforme Feijó e Bugarim (2008), a Portaria MF nº 184/2008 tinha o propósito de aumentar o nível de institucionalização do processo utilizando como moldes os

procedimentos já adotados pela iniciativa privada.

Em resumo, a Portaria MF nº 184 de 2008 determinou à STN três ações a serem seguidas:

- I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;
- II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;
- III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Neste mesmo sentido, em 2009, o Decreto nº 6.976 de 7 de outubro, que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, fixa em seu artigo 7 as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal incluindo também as mesmas ações citadas na Portaria MF nº 184/2008, porém com algumas modificações:

- XXVII- identificar as necessidades de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- XXVIII- editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; e
- XXIX- adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.

Dito isto, considerada a Portaria da Convergência, “[...] mesmo que a partir de 2004 se tenham iniciado algumas ações com o intuito de abordar assuntos pertinentes ao processo de convergências às IPSAS [...]” (SASSO, 2017, p. 30), como por exemplo a publicação pelo Conselho Federal de Contabilidade das Orientações Estratégicas para o Desenvolvimento da Contabilidade Pública no Brasil. Segundo Feijó e Bugarin (2008) esta portaria é titulada como o marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Desta maneira, conforme essas ponderações, infere-se que, com a atuação da STN como órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, os registros dos atos e fatos dos procedimentos contábeis que afetam o patrimônio dos entes federativos, tornaram-se o foco da Contabilidade Pública, passando a ser titulada de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A fim de demonstrar alguns fatos históricos que influenciaram o avanço da Contabilidade Aplicada ao setor público, segue a Figura 2:

Figura 2 – Evolução da Contabilidade Pública



Fonte: Brasil (2013)

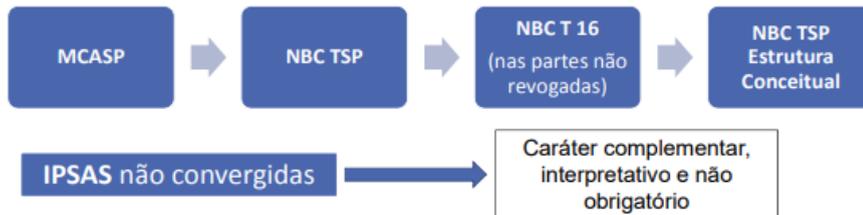
Conforme já mencionado, a LRF através do artigo 50, parágrafo 2º conferiu à STN, a incumbência de editar normas gerais para consolidação das contas públicas. Neste sentido a STN como órgão central de contabilidade da União, tendo como função a cooperação técnica, na busca da adoção ao novo modelo de Contabilidade Patrimonial, aos padrões internacionais, a partir de 2008 vem publicando o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que atualmente está na sua 8ª edição, publicado pela Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018. Abaixo seguem as partes do MCASP 8ª edição aprovadas pela referida portaria, os conceitos, regras gerais, conteúdo e prazos de cada uma das partes estão previstos na Portaria STN nº 634/2013.

- Parte Geral
- Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais;
- Parte III - Procedimentos Contábeis Específicos
- Parte IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; e
- Parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.
-

A STN elabora regularmente o MCASP com o objetivo de padronizar os procedimentos a serem seguidos pelos entes federativos e gerar informação útil aos usuários da informação contábil (BRASIL, 2018). O MCASP é o principal normativo, situado hierarquicamente acima de todas as outras normas contábeis do setor público, em grau de

necessidade de observância no âmbito da União, Distrito Federal, Estados e Municípios, a Figura 3 demonstra a hierarquia e ordem de observância dos normativos que tratam da contabilidade pública no Brasil.

Figura 3 – Grau de Observância dos Normativos de Contabilidade Pública

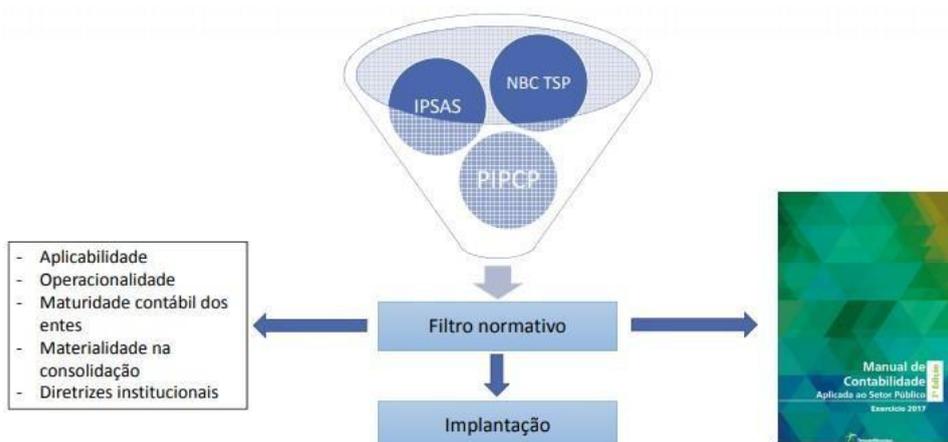


Fonte: Brasil, 2017b

Conforme apresentado na Figura 3, o MCASP, elaborado pela STN, é o normativo mais importante no âmbito da CASP. No MCASP está contido as NBC TSP emitidas pelo CFC, bem como aquelas NBC Ts 16 não revogadas e a NBC TSP Estrutura Conceitual. Neste sentido, o MCASP consolida todos esses normativos em um único Manual com uma linguagem operacional, a fim de serem aplicadas e executadas pelos entes federativos.

Na prática, o MCASP funciona como um filtro normativo, conforme apresentado pela Figura 4.

Figura 4 – Elaboração do MCASP



Fonte: Brasil, 2017b

A primeira edição do MCASP foi criada em 2008, através da Portaria Conjunta

STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008, atualmente o MCASP está em sua 8ª edição, conforme já citado. O MCASP 8ª edição terá validade para os exercícios de 2019, 2020 e 2021.

À medida que as IPSAS são convergidas, o CFC edita e publica as NBC TSP, em sequência, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) edita, periodicamente, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) incluindo as NBC TSP, e por fim, fixa prazos limites de adoção dos procedimentos contábeis pelos os entes federativos.

Desde então, cada procedimento listado no MCASP teve portarias editadas pela STN, visando estabelecer prazos limites de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), dos Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), dos Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

O Quadro 7 ilustra, por ordem cronológica, as portarias e MCASPs editados pela STN, com ênfase nos prazos limites de implantação dos procedimentos, desde a sua concepção até o momento atual. Observa-se que os prazos no decurso do período estão sendo adiados constantemente, isto ocorre devido as dificuldades encontradas pelos entes federativos quanto à adoção prática da implementação dos procedimentos associado a mudanças de novos padrões.

Quadro 7 - Histórico dos Prazos de Implantação dos Procedimentos pela STN (continua)

MCASP e Portarias	Portarias	PCO	PCP	PCE	PCASP	DCASP
MCASP 2ª Edição	Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 6/08/2009	Facultativo em 2010; obrigatório em 2011 (União), 2012 (Estados e DF) e 2013 (Municípios)				
	Portaria STN nº 467, de 6/08/2009		Facultativo em 2010; obrigatório em 2011 (União), 2012 (Estados e DF) e 2013 (Municípios)			
	Portaria STN nº 751, de 16/12/2009				Facultativo a em 2010; obrigatório em 2012 (União, Estados e DF) e 2013 (Municípios). A Portaria nº 751/2009 republicou PCASP e Aprovou DCASP	
MCASP 3ª Edição	Portaria Conjunta STN/SOF nº 4, 30/11/2010	Aplica-se a partir da execução da Lei Orçamentária de 2011				
	Portaria STN nº 664, de 30/11/2010		Obrigatório em 2011	Obrigatório em 2011	Facultativo em 2011; obrigatório em 2012 (União, Estados e DF) e 2013 (Municípios)	
MCASP 4ª Edição	Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 20/06/2011	Aplica-se a partir da execução da Lei Orçamentária de 2012				
	Portaria STN nº 406, de 20/06/2011		Obrigatório em 2012	Obrigatório em 2012	Obrigatório em 2012 (União, Estados e DF) e 2013 (Municípios)	
Altera prazos do MCASP 4ª Edição	Portaria STN nº 828, de 14/12/2011		Gradual a partir de 2012 e integral até o final de 2014	Obrigatório a partir de 2012	Facultativo em 2012 e obrigatório em 2013	
MCASP 5ª Edição	Portaria nº 437, de 12/07/2012		Gradual até o final de 2014	Obrigatória a partir de 2013		
	Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, 13/07/2012	Aplicam-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2013				

Quadro 7 - Histórico dos Prazos de Implantação dos Procedimentos pela STN (conclusão)

Altera prazos do MCASP 5ª Edição e da Portaria nº 828/2011	Portaria STN nº 753, de 21/12/2012				Obrigatório até o término de 2014
Dispõe sobre regras gerais, diretrizes e normas	Portaria STN nº 634, de 19/11/2013		Terão prazos de implantações de forma gradual por meio de ato normativo da STN		Obrigatório até o término de 2014
MCASP 6ª Edição	Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 10/12/2014	Aplica-se a partir da execução da Lei Orçamentária de 2015			
	Portaria STN nº 700, de 10/12/2014		Os conceitos, regras gerais, conteúdo e prazos estão descritos na Portaria STN nº 634/2013		
PIPCP	Portaria STN nº 548, de 29/09/2015		PIPCP		
MCASP 7ª Edição	Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22/12/2016	Aplica-se a partir da execução da Lei Orçamentária de 2017			
	Portaria STN nº 840, de 21/12/2016		Conceitos, regras gerais, conteúdo e prazos previstos no PIPCP	Os conceitos, regras gerais, conteúdo e prazos estão descritos na Portaria STN nº 634/2013.	
MCASP 8ª Edição	Portaria Conjunta STN/SOF nº 06, de 18 de dezembro de 2018	Aplica-se a partir da execução da Lei Orçamentária de 2017			
	Portaria Conjunta STN/SPREV nº 07, de 18 de dezembro de 2018			Aplica-se a partir do exercício de 2019	
	Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018		Conceitos, regras gerais, conteúdo e prazos previstos no PIPCP	Os conceitos, regras gerais, conteúdo e prazos estão descritos na Portaria STN nº 634/2013.	

Fonte: Adaptado CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013b

A publicação da Portaria nº 634/2013 foi um marco regulatório, uma vez que definiu prazos de implementação finais para o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e para as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), até o final do exercício de 2014, não sendo mais emitidas portarias com novos prazos de implantação.

Para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) a referida portaria informa em seu art. 13º, que os prazos de implantação serão definidos em normativo específico ulterior, considerando o gradualismo na implementação: “Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.” (BRASIL, 2013a).

Assim, dando seguimento, em 2015, foi publicado o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) pela Portaria STN nº 548/2015, com os prazos limites e determinações de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCP).

Na próxima subseção será apresentado Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimonial (PICPC).

1.4 Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimonial (PICPC)

Conforme exposto na subseção anterior, compete a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) consolidar as contas públicas nacionais, bem como normatizar regras gerais desta consolidação, visando convergir a contabilidade do setor público aos padrões contábeis internacional. Neste sentido, diversos ajustes vêm sendo realizados pelos entes federativos, a fim de atender os dispositivos da STN.

Almeida et al. (2017, p. 110) citam que tendo em vista a adequação às normas internacionais, “[...] a contabilidade pública vem passando por ajustes necessários a melhor evidenciação do Patrimônio Público, dentre esses ajustes está a Portaria STN nº 548/ 2015.”

Em 2013, através da publicação da Portaria STN nº 634/2013, a STN determinou a implantação obrigatória até o final de 2014 do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). Para a

implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) a referida portaria estabeleceu em seu art. 13 que teriam prazos limites definidos em normativo específico ulterior (BRASIL, 2013a).

A Figura 5 ilustra os procedimentos a serem implementados pelos entes federativos determinados pela Portaria STN nº 634/2013.

Figura 5 – Procedimentos Contábeis – Portaria STN nº 634/2013

	PCASP	DCASP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais PCP	Procedimentos Contábeis Específicos PCE	Procedimentos Contábeis Orçamentários PCO	Consolidação das contas dos entes da Federação
Portaria nº 634/2013 Prazos atuais:	Implantados em toda a Federação (coleta da DCA pelo Siconfi somente no padrão PCASP)		Prazos definidos conforme ato normativo específico da STN	Aplicabilidade imediata	Aplicabilidade imediata	Aplicabilidade imediata



**Plano de Implantação dos PCP
(Portaria STN nº 548/2015)**

Fonte: BRASIL, 2017b.

Dando sequência a reforma contábil no setor público, seguindo o que foi determinado na Portaria nº 634/2013, a STN publicou em 2015 o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).

O PIPCP é o anexo da Portaria STN nº 548/2015 que determina prazos limites e ações necessárias a serem observadas por todos os entes federativos acerca da contabilização dos elementos que compõe o patrimônio público.

À medida que os entes federativos cumprem os procedimentos estabelecidos no PIPCP e encaminham suas contas anualmente à STN, conforme determina a LRF no parágrafo 1º do art. 51., será possível identificar os PCPs que já foram implantados pelas entidades, bem como aqueles que ainda não foram implantando.

Desde 2017, a verificação efetiva do cumprimento dos PCPs está sendo identificada através de validação no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) quando da entrega das contas anuais ou da Matriz de Saldos Contábeis (MSC).

A Matriz de Saldos Contábeis (MSC):

Corresponde a uma estrutura padronizada para o recebimento de informações contábeis e fiscais dos entes da Federação para fins da consolidação das contas nacionais, da geração de estatísticas fiscais em conformidade com acordos internacionais firmados pelo Brasil e da elaboração das declarações do setor público (Demonstrações Contábeis e Demonstrativos Fiscais). Essa estrutura reúne uma relação de contas contábeis e de informações complementares e será produzida a partir do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). (BRASIL, 2017a)

Vale ressaltar que o não cumprimento dos prazos estabelecidos no PIPCP poderá motivar as penalidades contidas no parágrafo 1º do art. 51 da LRF, quais sejam: a inviabilidade de contratar operações de crédito e de receber transferências voluntárias (BRASIL, 2015).

Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) representam “[...] o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público.” (BRASIL, 2013a). Conforme Portaria STN nº 634/2013 as mutações que afetam o patrimônio da entidade devem ser registradas pelo regime de competência, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos, a fim de ampliar a transparência das contas públicas.

Segundo parágrafo único do art. 7º da referida Portaria STN nº 634/2013, os entes federativos deverão efetuar os registros contábeis observando os aspectos relacionados abaixo.

Art. 7º As variações patrimoniais devem ser registradas pelo **regime de competência**, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, convergir a contabilidade do setor público àsNBC TSP e ampliar a transparência das contas públicas.

Parágrafo único. Nos registros contábeis, os entes da Federação deverão observar os seguintes aspectos:

I - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

II - reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;

IV - registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;

V - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;

VI - demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP. (BRASIL, 2013a, grifo nosso)

As ações previstas no PIPCP representam um grande avanço da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), pois o efetivo cumprimento das normas que afetam o patrimônio representaram aos usuários da informação contábil um relevante instrumento de previsão, de controle e de gestão das operações realizadas pelas entidades públicas.

Para Söthe e Scarpin (2010) a utilização do regime de competência permitirá a evidenciação dos resultados da gestão de governo, demonstrando à sociedade não somente os resultados do controle orçamentária, mas sobretudo a evolução patrimônio da entidade. No entanto, conforme pesquisa realizada por Herbest (2010) foi identificado pouco apoio político quanto a implementação do novo regime, uma vez que o governo normalmente possui interesse precípua em demonstrar resultados no curto prazo com fins eleitorais. Porém, Feijó (2012, p. 26) ressalta que a [...] contabilidade tem que ser de cada ente, e não de cada governante, porquanto a contabilidade trabalha para o Estado, no sentido lato, e não para o governo, que passa.”

A implementação dos PCPs, por todos os entes federativos, possibilita a consolidação das contas nacionais sob a mesma base conceitual; a padronização dos atos e fatos administrativos sob o mesmo tratamento contábil; e a comparabilidade entre os entes, contribuindo para o exercício do controle interno, externo e social (BRASIL 2015).

Diversos fatores históricos influenciam as mudanças e os avanços da contabilidade. Para Santos e Alves (2015) a harmonização contábil internacional, passou a ser relevante também para o setor público, devido à necessidade de comparar os resultados alcançados pelos diferentes governos e melhorar a qualidade da CASP seguindo padrões internacionais.

Em relação a implementação do PCP observa-se que desde 2009 com a publicação da 2ª edição do MCASP, os prazos de adoção vêm sendo prorrogados constantemente, ano após ano. Estes adiamentos estão diretamente relacionados às dificuldades de implantação enfrentadas pelos entes federativos. Amorim e Tomaél (2011, p. 79) relatam que “qualquer processo de mudança envolve aspectos tecnológicos, estruturais e, em especial, relacionados à cultura e à geração do conhecimento, uma vez que é fundamental o envolvimento das pessoas participantes desse processo”. Feijó (2012, p. 18) comenta que “toda mudança de cultura leva tempo, mas quando apoiada em sistemas informatizados pode ser melhor conduzida.”

Uma alteração significativa da Portaria nº 548/2015, em relação aos prazos estabelecidos quanto à adoção do PCP, foi o gradualismo na implantação. Os prazos previstos em portarias anteriores previam a adoção de forma integral de todos os procedimentos contábeis, conforme já exposto no Quadro 7 da subseção anterior.

Segundo texto do PIPCP anexo à Portaria nº 548/2015:

O gradualismo na implantação dos PCP foi considerado imprescindível, pois a adoção “em bloco” de todos os PCP estabelecidos no MCASP segundo as NBC TSP mostrou-se inviável, tendo em vista relatos de experiências dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos. Portanto, ciente dessas dificuldades, a STN delegou a uma Portaria específica os prazos para implantação dos PCP. Esses prazos, sob essa ótica e de acordo com as orientações estratégicas, devem ser fixados em comunhão com o CFC e com os entes da Federação (gestores e órgãos de controle) (BRASIL, 2015).

A Nota Técnica nº 5/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF emitida em 2013 pela STN justificava e esclarecia as alterações das regras de adoção dos PCPs:

Em relação aos novos prazos para adoção dos PCP, entendeu-se que foi necessário mudar a regra em relação a estes procedimentos e apartá-los dos prazos de adoção do PCASP e das DCASP. O envio dos cronogramas conforme definido no art. 1º da Portaria STN nº 753/2012 (que alterou o art. 8º da Portaria STN nº 437/2012) e a troca de experiências com entidades representativas dos órgãos responsáveis pela gestão contábil dos entes da Federação, permitiram um diagnóstico que concluiu pela dificuldade de adoção de procedimentos como, por exemplo, o registro da depreciação, do ajuste ao valor recuperável, de ativos intangíveis e dos créditos tributários a receber. Os entes da Federação, independentemente do seu porte ou da maturidade de seu sistema contábil, enfrentariam dificuldades significativas para realizar a implantação de todos os PCP constantes do MCASP no mesmo ano de implantação do PCASP e das DCASP (BRASIL, 2013b).

A construção do PIPCP foi feita de forma democrática, levando em consideração a participação de atores envolvidos neste processo, mediante: reuniões, debates no GTCON e realização de consulta pública. Além disso, foram consideradas experiências nacionais e internacionais, para o estabelecimento da implementação gradual pelos entes federativos (BRASIL, 2015).

Feijó (2012) ressalta que todas as mudanças que promovem alterações da CASP são, exaustivamente, discutidas pelo Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON), considerando a contribuição de representantes dos entes federativos.

Neste sentido, levando em consideração as particularidades e dimensões diversas dos entes da federação, a STN estabeleceu prazos finais de adoção dos PCPs distintos para a União, Estados/ Distrito Federal e Municípios.

O Quadro 8 ilustra o prazo limite final a ser cumprido pelos entes federativos quanto aos procedimentos estabelecidos pelo PIPCP.

Quadro 8 - Prazo Final de Implementação do PIPCP pelos Entes Federativos

ENTES FEDERATIVOS	PRAZOS LIMITES
União	2021
DF e Estados	2022
Municípios com mais de 50 mil habitantes	2023
Municípios com até mais de 50 mil habitantes	2024

Fonte: A autora, 2020, com base em BRASIL, 2015.

Segundo Lima e Lima (2019) somente a partir de 2015, o processo de implantação dos PCPs mostra sinais de avanço quanto ao planejamento e transparência das informações realizar pelos principais autores neste processo. Ainda segundo as autoras, com a publicação do PIPCP também foi possível ter um entendimento mais detalhado das ações necessárias a serem adotadas, bem como identificar prazos diferenciados para municípios de pequeno porte (LIMA; LIMA, 2019).

O Quadro 9 ilustra de forma resumida os PCPs e seus prazos limite de implementação para cada ente federativo.

Quadro 9 – Procedimentos Contábeis do PIPCP X Prazos de Implantação dos Entes Federativos (continua).

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Prazos União	Prazos DF e Estados	Prazos Municípios com mais de 50 mil habitantes	Prazos Municípios com até 50 mil habitantes
1. Receitas tributárias e de contribuições	01/01/2017	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
2. Créditos previdenciários	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
3. Demais créditos a receber	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
4. Dívida Ativa, tributária e não-tributária	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
5. Provisões por competência	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
7. Bens móveis e imóveis; depreciação, amortização ou exaustão	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
8. Bens de infraestrutura; depreciação, amortização ou exaustão recuperável	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
9. Bens do patrimônio cultural	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024

Quadro 9 – Procedimentos Contábeis do PIPCP X Prazos de Implantação dos Entes Federativos (conclusão).

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Prazos União	Prazos DF e Estados	Prazos Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	Prazos Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes
10. Empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
11. Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
12. Provisão atuarial do RPPS	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
13. Obrigações com fornecedores	Imediato	01/01/2016	01/01/2016	01/01/2016
14. Obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico			
15. Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como Intangíveis	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
16. Outros ativos intangíveis	A ser definido em ato normativo específico			
17. Investimentos permanentes	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
18. Estoques	01/01/2019	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023
19. Demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico			

Fonte: A autora, 2020, com base em BRASIL, 2015.

Apesar da STN ter decidido pelo gradualismo na implementação do PIPC, diversos autores relatam que o processo de convergência aos padrões internacionais tem sido moroso, diante das diversas dificuldades enfrentadas neste processo (ROSA et al., 2018; OLIVEIRA, 2018; SILVA et al., 2020).

Moussa (2010) cita em sua pesquisa que o processo de convergência necessita de esforços contínuos dos países e regiões que se encontram envolvidos neste processo, a fim de dirimir os problemas e dificuldades de implantação.

No estudo de Lima e Lima (2019), as dificuldades mais relevantes foram a necessidade de pessoas qualificadas, principalmente em entidades com realidades econômicas menos favorecidas.

Nota-se que entre as etapas de implantação e de execução dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais existem dificuldades comuns entre as diferentes fases de implantação. A falta de aptidão contábil, a falta de suporte para o entendimento das normas adotadas, a ausência de padronização das normas contábeis e a ausência de vontade política tem se revelado um dos os principais entraves apontados por diversos autores (TRES; RISSARDO, 2015; PICCOLLI; KLANN, 2015; NASCIMENTO et al., 2015; XAVIER; SILVA, 2017;

OLIVEIRA, 2018; NASCIMENTO, 2019; THEODORO et al., 2019; SILVA et al., 2020; MARQUES; BEZERRA FILHOS; CALDAS, 2020).

Na próxima subseção serão apresentados os estudos correlatos ao assunto em tela, identificando as principais percepções acerca das dificuldades encontradas quando da implementação das novas normas do setor público, objeto da convergência aos padrões internacionais.

1.5 Estudos Correlatos

Esta subseção se destina-se a apresentar uma revisão de literatura referente aos estudos que abordaram a implementação do PIPCP e a adoção das NBC TSPs, identificando as dificuldades enfrentadas pelos entes federativos neste processo.

Para tanto, foi dividido em 2 (duas) subseções, a saber: (i) estudos que abordam a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) relacionados ao cumprimento do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) e (ii) estudos relacionados a implantação das Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP) de uma forma geral.

1.5.1 Dificuldades de Implantação do PIPCP

O anexo da Portaria STN nº 548/2015 trouxe o PIPCP que determinou prazos limites para os entes federativos reconhecer, mensurar e evidências os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), visando atender a consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual. Diante deste fato, vários entes federativos têm se deparado com diversas dificuldades para atender o que foi estabelecido pela portaria supracitada.

Assim esta pesquisa buscou em bases de dados de publicações científicas, entre o ano de 2015 e 2020, estudos que abordavam o estágio de implementação cujo objetivo era identificar, dentre outras, as dificuldades de implementação do PIPCP.

Dentre os trabalhos que buscaram analisar tal implementação, destacam-se Rosa et al. (2018), Oliveira (2018) e Silva et al. (2020).

A pesquisa de Rosa et al. (2018), realizou um estudo de caso na Universidade Federal Fluminense, cujo objetivo foi apresentar um aspecto da convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil, mediante a análise do atendimento e do cumprimento dos prazos limite determinados pelo PIPCP.

Os resultados concluem que a Universidade Federal Fluminense possui um alto nível de cumprimento das NBC TSP, pois praticamente cumpre todos os prazos-limite do PIPCP, das 36 (trinta e seis) ações questionadas na pesquisa, cumpriu o prazo em 19 (dezenove) ações; não cumpriu em 8 (oito) ações; e 9 (nove) ações não se aplicavam a realidade da universidade. Com relação as 8 (oito) ações que não cumpriram os prazos do PIPCP, 3 (três) foram relacionadas aos bens móveis e imóveis e outras 3 (três) relacionadas aos investimentos permanentes, com relação a outras ações não cumpridas não houve justificativa. A autor ainda cita que à falta de um sistema para o cálculo de depreciação foi a dificuldade mais significativa da universidade (ROSA et al., 2018).

A pesquisa de Oliveira (2018), buscou identificar as vantagens e as dificuldades na adequação das NBC TSPs em relação ao PIPCP no município de São Bernardo do Campo do Estado de São Paulo, bem como verificar como o município vem realizando este processo, o resultado revelou que há 3 (três) normas que já foram implementadas, 3 (três) constam em processo de implementação e as demais são mudanças complexas e que necessitam um grande desempenho na implementação. A autora conclui que processo de implementação é moroso, complexo e exige capacitação profissional para que as normas possam ser contabilizadas adequadamente. As dificuldades enfrentadas junto ao município de São Bernardo do Campo foram: a falta de investimentos; falta de recursos para qualificação dos profissionais; falta de pessoal para implantação; resistências dos gestores públicos; diversas alterações nas normas e divergências de interpretação das normas entre os órgãos reguladores (OLIVEIRA, 2018).

O estudo de Silva et al. (2020), realizou uma pesquisa sobre a implementação dos PCPs feita pelas entidades mineiras identificando o estágio de implementação dos PCPs descritos no PIPCP, bem como qual eram a percepção dos profissionais envolvidos neste processo de implantação. Os autores coletaram os dados a partir da aplicação de questionário listando os 19 (dezenove) procedimentos contábeis, a fim de identificar o estágio de implementação do PIPCP, quanto a percepção dos profissionais neste processo, foi aplicado outro questionário com questões relevantes para identificar as dificuldades enfrentadas. Os

resultados do primeiro questionário apontam que em 2018 havia um baixo índice de implementação dos PCPs, sendo 88,10% das entidades mineiras em atraso de registro dos créditos a receber (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber); 89,29% em atraso de registro da dívida ativa, tributária e não-tributária e 71,43% em atraso de registro das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados. Os resultados do segundo questionário apontam diversas ações que deveriam ser tomadas para corroborar com o processo de implementação do PIPCP, quais sejam: aumentar a conscientização dos gestores máximos sobre a importância do processo de implantação das NBCTSP; aumentar a cooperação com o fornecimento de informações de gestores de outras unidades; investir mais em capacitações dos PCPs que estão em fase de implantação e daqueles que precisavam ser implantados; haver maior valorização da unidade contábil; implementar programas de motivação para que os servidores da unidade contábil tivessem maior interesse em se manter atualizados (SILVA et al., 2020).

O Quadro 10 apresenta as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do PIPCP e os procedimentos que apresentaram atraso de implantação.

Quadro 10 – Dificuldades Relacionadas à Implantação do PIPCP (continua)

AUTOR	PROCEDIMENTOS EM ATRASO DE IMPLEMENTAÇÃO	DIFICULDADES ENCONTRADAS
Rosa et al. (2018)	<ul style="list-style-type: none"> - Reconhecimento, mensuração e evidenciação de bens móveis e imóveis (NBC TSP 7); e - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável (NBC TSP 18). 	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de sistema para cálculo da depreciação.
Oliveira (2018)	<ul style="list-style-type: none"> - Depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável dos bens permanentes (NBC TSP 07, 08, 09 e 10); - Inexistência de sistema de custos (NBC T 16.11); - Inexistência do Regime de Competência para as Receitas (NBC TSP 01 e 02); e - Inexistência de Controle Interno (NBC T 16.8). 	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de investimentos à adesão das normas; - Falta de recurso para capacitar funcionários; - Falta de pessoal para a implementação; - Resistência dos gestores públicos; - Inúmeras alterações das normas; e - Divergências de interpretação das normas entre os órgãos reguladores.

Quadro 10 – Dificuldades Relacionadas à Implantação do PIPCP (conclusão)

AUTOR	PROCEDIMENTOS EM ATRASO DE IMPLEMENTAÇÃO	DIFICULDADES ENCONTRADAS
Silva et al. (2020)	<ul style="list-style-type: none"> - Créditos a receber (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber) (NBC TSP 01 e 02); - Reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa, tributária e não-tributária e respectivo ajuste para perdas (NBC TSP 01 e 02); e - Reconhecimento das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (NBC TSP 15). 	<ul style="list-style-type: none"> - Aumentar a conscientização dos gestores máximos sobre a importância do processo de implantação das NBCTSP; - Aumentar conscientização dos gestores de outras unidades; - Investir mais na capacitação (em termos práticos); - Maior valorização da unidade contábil; e - Implementar programas de motivação para servidores da unidade contábil.

Fonte: A autora, 2020.

Os resultados obtidos nos estudos de Rosa et al. (2018), Oliveira (2018) e Silva et al. (2020), demonstram que os entes federativos pesquisados têm se deparado com inúmeras dificuldades para adequar das normas brasileiros aos padrões internacionais. Porém, segundo Nascimento (2019) esta realidade não deve ser generalizada, uma vez existem entes federativos que possuem maior investimento em capital humano, que por consequência facilita a implantação das mudanças no setor contábil.

1.5.2 Dificuldades de Implantação das NBC TSP

O processo de convergência no Brasil vem ocorrendo desde 2008 através da edição da Portaria MF nº 184/2008, que determinou à STN a responsabilidade de editar os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), além de portarias visando atingir os objetivos de convergência das normas brasileiras ao padrão internacional. Conforme evidenciado no Quadro 7 da subseção 1.3.3, desde a publicação do MCASP 2ª edição os prazos de adoção dos procedimentos contábeis vêm sendo prorrogados constantemente levando em consideração as dificuldades enfrentadas pelos entes federativos.

Para compor esta seção buscou-se em bases de dados de publicações científicas, estudos que abordaram os desafios de implementação das NBC TSP de uma forma geral, porém sem considerar os prazos limites estabelecidos no PIPCP.

Tres e Rissardo (2015) realizaram uma pesquisa nos municípios da região do Centro Serra do Estado de Rio Grande do Sul, visando identificar, dentre outros, as dificuldades percebidas pelos contadores sobre a implementação das NBCASPs. Os resultados

identificaram que os profissionais consideram difícil a aplicação das normas, destacando os procedimentos de levantamento patrimonial e a inclusão dos ativos de infra-estrutura ao patrimônio público. Além disso, alguns entraves foram identificados, como: falta de integração dos outros sistemas ao sistema contábil; falta de apoio da alta administração e falta de capacitação dos profissionais.

Diante das transformações ocorridas na Contabilidade do Setor Público o estudo de Nascimento et. at. (2015) buscou identificar as mudanças, os desafios e os ganhos com a implantação da NBCASP, além de analisar como os profissionais da área técnica que executam e preparam as demonstrações contábeis estão enfrentando essas mudanças. Os resultados da pesquisa indicam que as normas irão resgatar o objeto da contabilidade (o patrimônio); que o processo de mudanças técnicas, culturais e administrativas, levará um período de 10 anos até o implemento em sua totalidade; além disso a maioria dos pesquisados não se consideram capacitados tecnicamente e consideram que o MCASP é de médio entendimento (NASCIMENTO et. at., 2015).

Piccolli e Klann (2015) realizaram uma pesquisa para identificar a percepção dos contadores públicos em relação às NBCASP nos municípios do Meio Oeste de Santa Catarina, abordando 3 (três) áreas temáticas, a saber: sistema de informação, atualização profissional e mudança de cultura operacional. Os resultados da pesquisa concluem que o sistema contábil atende as atuais demandas da contabilidade pública; a maioria dos respondentes não se sentem apto a elaborar e analisar as demonstrações contábeis necessitando de capacitações; e por último alguns contadores não demonstraram entendimento correto com relação a algumas normas, o que resulta em má qualidade das informações divulgadas pelo ente público.

Por meio de questionários aplicados aos contadores das capitais brasileiras Calado e Teixeira (2016) buscaram identificar quais as dificuldades dos profissionais envolvidos no processo de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Os resultados apontam duas dificuldades, quais sejam: as informações das Demonstrações Contábeis ainda não são vistas como capazes de orientar o usuário interno e externo e o processo de adaptação às normas pelos profissionais que as elaboram é considerado curto em relação ao prazo de cumprimento.

O trabalho de Xavier e Silva (2017) buscou identificar quais foram os maiores impactos, mudanças e ganhos observados pelos profissionais contábeis do município de Belo Horizonte do Estado de Minas Gerais em decorrência do processo de implantação das NBCASP. Para a coleta de dados foi aplicado questionário aos profissionais da contabilidade,

após os resultados do questionário, foi realizada entrevista junto à contadora geral do município com objetivo de esclarecer os resultados obtidos. Os autores identificaram que houve falta de preparação antecipada dos profissionais envolvidos no processo de implantação; que o processo não é simples de ser implementado; o quadro de profissionais é reduzido para o cumprimento dos prazos estipulados à implantação da NBC TSP; e há necessidade de investimentos em novos sistemas. Apesar das dificuldades percebidas, os autores ainda identificaram que a maioria concorda que houve grandes mudanças na rotina de trabalho e que valorizará o profissional da contabilidade pública (XAVIER; SILVA, 2017).

Morás e Klann (2018) acreditam que características e aspectos particulares dos contadores públicos e dos municípios do Estado de Santa Catarina podem afetar o processo de adoção das NBC TSPs, por isso realizaram um estudo a fim de investigar: qual a relação entre a percepção dos contadores públicos sobre as NBC TSPs em relação as características dos contadores e em relação as características dos municípios. Os resultados identificam que a formação do contador pode ser determinante para que o profissional perceba a importância deste processo de adoção das NBC TSPs, ou seja, quanto maior o nível de escolaridade, mais o profissional entende a importância da implantação das NBC TSPs no setor público. Os resultados também indicaram que quanto maior o tempo de experiência na profissão maior a percepção sobre as mudanças introduzidas pelas NBC TSPs. Outro resultado está relacionado à característica do município quando o contador público tem sob sua competência um número maior de entidades, neste caso esta peculiaridade, pode ajudá-lo nesse processo, já que seu desafio é maior do que aqueles que possuem apenas uma entidade para implantar tais normas (MORÁS; KLANN, 2018).

Theodoro et al. (2019) analisou a percepção de gestores e contadores públicos acerca do processo de implantação do PCASP na Secretária de Estado da Fazenda de do Estado de Santa Catarina, para identificar como o processo de implementação foi planejado, codificado, incorporado, reproduzido e institucionalizado. Os resultados demonstram: que houve planejamento antecipado. No entanto, houve resistência relacionadas à crença e a valores, prejudicando a adaptação à nova rotina e a quebra de paradigmas. Como sugestão a esta resistência os autores sugerem treinamentos e capacitações dos profissionais envolvidos neste processo. Por fim, os gestores e contadores sugerem a elaboração de planejamento para a implantação de processos semelhantes.

Em pesquisa realizada por Nascimento (2019), para identificar as vantagens e os desafios quanto à implementação das IPSAS no Brasil, foi citado pelo entrevistado que os

principais desafios estão relacionados os pilares do processo de convergência, quais sejam: normas e procedimentos, sistemas integrados e capacitação profissional. Além disso, o entrevistado afirma que os entes federativos possuem realidades diversas, há entes que ofertam boa remuneração aos contadores públicos e outros possuem uma carreira mal definida com quadro de pessoal escasso, resultando em qualidades diversas na implementação das NBCASPs. O entrevistado cita ainda que os entes menos estruturados possuem falta de incentivo dos gestores máximos.

Outro estudo que aborda a percepção dos contadores públicos quanto à adoção das NBC TSP foi realizada por Pizio, Moschetta e Vendruscolo (2020) no Estado do Rio Grande do Sul. Através de 92 (noventa e duas) respostas, foi constatado que o nível de percepção sobre a adoção das NBC TSPs e o cumprimento dos requisitos estabelecidos nas normas foi alto. Em relação a capacitação e treinamento não há consenso entre os contadores, pois 47% concordam que sim e 41% concordam que não; a maioria dos contadores entendem que houve apoio do governo sobre a implementação das normas, diferente do que ocorreu no estudo de Tres e Rissardo (2015), Oliveira (2018), Nascimento (2019) e Silva et al (2020); em relação ao quantitativo de profissionais maioria concorda que foi insuficiente; e a maioria concorda que o software utilizado na contabilidade é atualizado para atender as demandas da convergência.

Marques, Bezerra Filhos e Caldas (2020) investigaram a percepção de profissionais envolvidos no processo de implementação das NBCASP, através da aplicação de questionários aos contadores que atuam no setor público brasileiro da União do Estado e do Município. Os achados da pesquisa apontam questões, como: falta de treinamentos e capacitações; resistência cultural; falta de independência funcional e estrutura organizacional; hierarquização dos segmentos de contabilidade deficientes (não preparadas para acompanhar as mudanças); ausência de auditoria contábil; falta de valorização profissional; salários desproporcionais às novas responsabilidades; desinteresse da alta gestão; existência de pressões políticas; e terceirização dos serviços contábeis. Os resultados da pesquisa indicam ainda que há assimetria de informação, entre os segmentos que estão elaborando e publicando as novas normas e aqueles que as executam os serviços de contabilidade.

O Quadro 11 expõe as principais dificuldades encontradas pelos autores, em estudos que buscaram identificar a percepção dos profissionais envolvidos no processo de implementação das novas NBC TSPs.

Quadro 11 – Dificuldades Relacionadas à Implantação das NBC TSPs

DIFICULDADES ENCONTRADAS NA IMPLEMENTAÇÃO DAS NBC TSPs	AUTORES
Falta de capacitação e treinamentos	Tres e Rissardo (2015), Piccolli e Klann (2015), Nascimento et al. (2015), Xavier e Silva (2017), Oliveira (2018), Nascimento (2019), Theodoro et al. (2019), Silva et al. (2020) e Marques, Bezerra Filhos e Caldas (2020)
Falta de cooperação entre outros setores diversos ao setor contábil	Tres e Rissardo (2015), Oliveira (2018), Nascimento (2019), Silva et al. (2020) e Marques, Bezerra Filhos e Caldas (2020)
Falta de apoio político	Tres e Rissardo (2015), Oliveira (2018), Nascimento (2019) e Silva et al., (2020)
Falta de pessoal para aplicação das NBCASPs	Xavier e Silva (2017), Oliveira (2018), Nascimento (2019) e Pizio, Moschetta e Vendruscolo (2020).
Falta de valorização do setor contábil	Silva et al., 2020 e Marques, Bezerra Filhos e Caldas (2020)
Dificuldade de interpretação das normas	Nascimento et al. (2015) e Oliveira (2018) e Nascimento (2019)
Falta de integração entre sistema e falta de investimento em sistema contábil	Tres e Rissardo (2015), Xavier e Silva (2017), Nascimento (2019)
Resistência de adaptação à nova rotina Contábil	Theodoro et al. (2019), Marques, Bezerra Filhos e Caldas (2020)
Salários incompatíveis à nova Responsabilidade	Theodoro et al. (2019), Nascimento (2019)
Falta de programas motivacionais	Silva et al., 2020

Fonte: A autora, 2020.

1.6 Convergência no Estado do Rio de Janeiro

A Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado (SUBCONT) é o órgão central de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, e encontra-se na estrutura organizacional, sob gestão, da Secretaria de Estado de Fazenda (SEFAZ/RJ), em nível de subsecretaria.

Vale ressaltar que em 2018, através do Decreto Estadual nº 46.430 de 25 de setembro de 2018, houve alteração da estrutura organizacional da SEFAZ e a Contadoria Geral do Estado (CGE) passou a ser intitulada de Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado (SUBCONT), recebendo o status de subsecretaria.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro (ERJ), as competências da SUBCONT constam previstas no Decreto Estadual nº 46.628, de 03 de abril de 2019, e dentre elas, destacam-se a coordenação, normatização e configuração dos procedimentos contábeis que promovem o registro dos atos e fatos da administração pública estadual, a serem contabilizados pelas Unidades de Contabilidade (UCT) de todos os órgãos da Administração Direta e Indireta do ERJ.

Além disso, também é de sua incumbência: padronizar o plano de contas estadual em consonância com as determinações da STN; emitir pareceres sobre assuntos de natureza técnica afetos à área contábil; fornecer aos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual orientação e apoio técnico na aplicação de normas e na utilização de técnicas contábeis; elaborar a Prestação de Contas de Governo e do Balanço Geral do Estado do Rio de Janeiro; e operacionalizar e aplicar as determinações das NBC TSPs emitidas pelo CFC e dos Manuais emitidos pela STN.

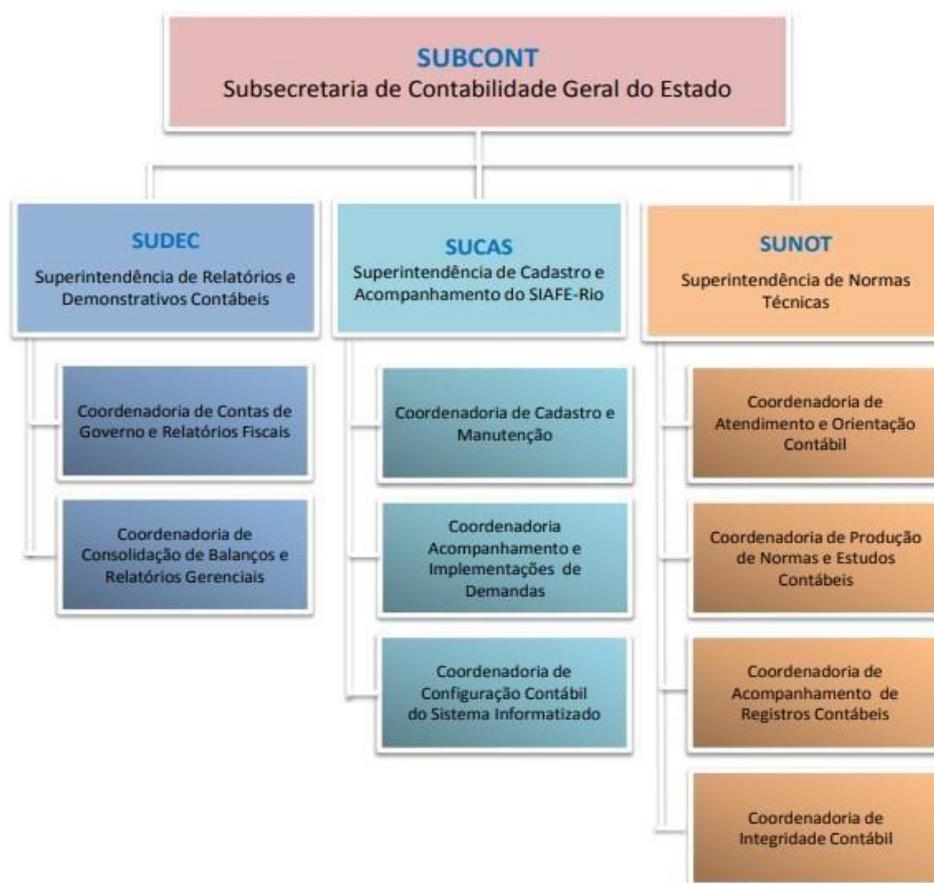
A Unidades de Contabilidade (UCT) também intitulada de Assessoria de Contabilidade (ASSCON) ou equivalentes, são subordinadas tecnicamente à SUBCONT, suas competências constam listadas no Decreto Estadual nº 46.237, de 14 de fevereiro de 2012, e dentre elas, destacam-se a obrigação de efetuar o registro dos atos e fatos que afetam o patrimônio do órgão e observar as instruções da SUBCONT quanto à aplicação dos procedimentos contábeis.

Isto posto, é importante salientar que a SUBCONT e as UCTs possuem competências distintas. Enquanto, a SUBCONT possui a incumbência de caráter orientador e normatizador, as UCTs têm a incumbência de executar as atividades e cumprir as determinações da SUBCONT.

A estrutura contábil do ERJ, atualmente, é composta por 125 unidades gestoras, distribuída pelos seguintes tipos de Administração: (i) 42 órgãos da Administração Direta, compreendendo os Poderes, as Secretarias, dentre outras Unidades Gestoras especiais; (ii) 34 Fundos; (iii) 17 Autarquias; (iv) 16 Fundações; (v) 05 Empresas Públicas; e (vi) 11 Sociedades de Economia Mista (SUBCONT, 2019).

Na Figura 6 é demonstrado a estrutura organizacional da SUBCONT.

Figura 6 – Organograma da Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado (SUBCONT)



Fonte: SUBCONT (2019)

A Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado (SUBCONT) é composta por 3 (três) superintendências e 9 (nove) coordenadorias, conforme ilustrado na figura 6.

A Superintendência de Cadastro e Acompanhamento - SIAFE-RIO (SUCAS), possui dentre outras, a função gerenciar as atualizações e funcionalidades o Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro (SIAFE-RIO).

A Superintendência de Relatórios e Demonstrativos Contábeis (SUDEC), possui dentre outras, a função de avaliar os procedimentos adotados para fins de elaboração dos balanços e demonstrativos contábeis, observando os aspectos das Leis nº 4.320/64, 6.404/76 e 11.638/07, MCASP e NBC TSP, em especial a NBC T 16.6 (R1) - Demonstrações Contábeis e a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis (RIO DE JANEIRO, 2019).

A Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT), possui dentre outras, a função de supervisionar e orientar os órgãos e entidades integrantes da Administração Pública Estadual,

visando à uniformização o atendimento dos procedimentos contábeis, mediante a instituição de normas técnicas, manuais, rotinas contábeis com base nas NBC TSPs e no MCASP.

Importante saber que, à sinergia das atividades desenvolvidas pelas três superintendências, expostas acima, estão voltadas para o mesmo fim, ou seja, para a adoção dos normativos vigentes, visando a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais.

Em consonância com o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, que ocorre desde 2008 no Brasil. Em 2011, o Estado do Rio de Janeiro, deu um grande avanço rumo a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade a partir da instituição do Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis do Estado do Rio de Janeiro (GTCON/RJ).

O GTCON/RJ foi criado através da publicação do Decreto Estadual nº 43.092, de 21 de junho de 2011, possuindo os seguintes objetivos, conforme disponível no art. 1º:

- I - a revisão de rotinas operacionais e de controle dos atos e fatos praticados no âmbito da gestão pública estadual no sentido do fornecimento de informações para o adequado atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP no Estado do Rio de Janeiro;
- II - a adequação ou implantação de sistemas informatizados de gestão dos bens, dos créditos tributários e não tributários, da arrecadação, das obrigações e demais controle dos fatos que afetam o patrimônio público estadual;
- III - a conversão do Plano de Contas Único do Estado ao novo modelo de Plano de Contas Aplicável ao Setor Público - PCASP;
- IV - a adaptação da Tabela de Eventos Contábeis ao novo modelo de Plano de Contas Aplicável ao Setor Público - PCASP;
- V - a revisão e reformulação das rotinas operacionais e de registro contábil a serem desenvolvidas no Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios - SIAFEM/RJ ou outro que venha a substituí-lo; e
- VI - a adequação dos Balanços, Demonstrativos e Anexos previstos nos manuais e demais normas contábeis aplicadas ao setor público (RIO DE JANEIRO, 2011a).

Os trabalhos realizados pelo GTCON/RJ ocorreram através dos esforços de diversos órgãos, porém a coordenação foi realizada, exclusivamente, pela Contadoria Geral do Estado (CGE).

A Resolução SEFAZ/SEPLAG nº 131, de 30 de dezembro de 2011, regulamentou os órgãos participantes do grupo técnico: Contadoria Geral do Estado (CGE); Auditoria Geral do Estado (AGE); Subsecretaria de Finanças (SUBFIN); Assessoria de Tecnologia da Informação (ATI); Subsecretaria da Receita (SUBRE); Subsecretaria de Planejamento

(SUBPL); Subsecretaria de Orçamento (SUBOR); Subsecretaria Adjunta de Modernização da Gestão (SUMOG); Subsecretaria de Recursos Logísticos (SUBLO); Subsecretaria de Patrimônio (SUBPA); Subsecretaria de Administração de Pessoal (SUBAP) (RIO DE JANEIRO, 2011b)

Em 2012, foi editada a Portaria CGE nº 153, de 17 de fevereiro de 2012, que aprovou o regimento interno do GTCON/RJ, bem como trouxe com detalhes a organização, o funcionamento, as atribuições e as disposições gerais.

O principal desafio do GTCON/RJ foi a adequação da nova contabilidade com ênfase no patrimônio público. Então, tendo em vista a padronização contábil dos entes federativos, o resgate do patrimônio e o alinhamento às Normas Contábeis Internacionais, os estudos e os trabalhos do GTCON/RJ foram divididos em grupos conforme abaixo:

- Subgrupo nº 1 - Receita por Competência
- Subgrupo nº 2 - Imobilizado/ Intangível
- Subgrupo nº 3 - Demonstrativos Contábeis
- Subgrupo nº 4 - Plano de Contas
- Subgrupo nº 5 - Sistema de Custos
- Subgrupo nº 5 - Controle Contábil do Planejamento

O GTCON/RJ organizou os estudos e os trabalhos por temas trazidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP 16) e pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público vigente a época (MCASP 5ª Edição) (RIO DE JANEIRO, 2012a), conforme demonstrado na Figura 7:

Figura 7 – Relação dos Trabalhos dos Subgrupos do GTCON/RJ com relação as NBCTS

Relação dos Trabalhos dos Subgrupos com as NBC Ts						
Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	Subgrupos					
	Nº 1	Nº 2	Nº 3	Nº 4	Nº 5	Nº 6
NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	x	x	x	x	x	x
NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.		x		x		
NBC T 16.3 - Planej. e seus Instrumentos sob Enfoque contábil.					x	x
NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.				x		
NBC T 16.5 - Registro Contábil.	x			x	x	
NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.			x			
NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.			x			
NBC T 16.8 - Controle Interno.						
NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.		x				
NBC T - 16.10 - Aval. e Mens. Ativos e Passivos Ent. Setor Publico.		x				
NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.					x	

Fonte: RIO DE JANEIRO, 2012ª.

Após o início dos trabalhos efetuados pelo GTCON/RJ, através do Ofício SEFAZ/GAB N° 387/2012, foi enviado ao Tribunal de Contas do Estado (TCE) o Cronograma de Ações Implementadas. Este cronograma foi elaborado pela Contadoria Geral do Estado, de acordo com o modelo e orientações gerais determinadas pelo TCE (RIO DE JANEIRO, 2012a).

Ao final do exercício de 2012, foi enviado o cronograma conforme Quadro 12.

Quadro 12 - Cronograma de Ações Implementadas pela Contadoria Geral do ERJ em 2012 (continua)

ASSUNTO	ETAPA	RESPONSÁVEL
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Subgrupo nº 1 - Receita por Competência
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência	Estudo e Procedimentos Contábeis	Coordenação do GTCON/RJ
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Subgrupo nº 2 Imobilizado/Intangível
Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como: depreciação, amortização, exaustão	Estudo e Procedimentos Contábeis	Subgrupo nº 2 Imobilizado/Intangível
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Departamento de Estradas e Rodagem (DER)
Implementação do sistema de custos.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Subgrupo nº 5 Sistema de Custos
Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais.	Implementação	Subgrupo nº 4 - Plano de Contas
Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.	Estudo e Procedimentos Contábeis	GTCON/RJ e Subgrupo nº 3 – Demonstrativos Contábeis

Fonte: A autora, 2020, com base em RIO DE JANEIRO, 2012a.

Conforme demonstrado na Figura 7 e no Quadro 12, o GTCON/RJ realizou os estudos e os trabalhos, através de subgrupos, segregando os assuntos e temas com base nas normas contábeis existentes à época.

O Subgrupo nº 1 - Receita por Competência, foi criado com a finalidade de operacionalizar os procedimentos para as receitas públicas pelo regime de competência. Em 2012, os estudos apresentaram metodologia para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos créditos tributários (RIO DE JANEIRO, 2012a).

O Subgrupo nº 2 – Imobilizado/Intangível, foi criado com a finalidade de estudar e propor metodologia para o reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo pelos órgãos

e entidades da administração direta e indireta do Estado do Rio de Janeiro (RIO DE JANEIRO, 2012a).

O Subgrupo nº 3 - Demonstrativos Contábeis, foi criado com a finalidade de atender aos padrões definidos pela STN, acerca da consolidação das contas públicas. Desde 2013, os resultados dos estudos já foram operacionalizados e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) do ERJ, seguem o novo padrão definido pela STN (RIO DE JANEIRO, 2015).

O Subgrupo nº 4 - Plano de Contas, foi criado com a finalidade de atender às determinações da STN, quanto à adoção de um plano de contas sob a mesma base conceitual. Em 2013, foi implantado o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) no ERJ, disciplinado pela Portaria CGE nº 162 de 04 de janeiro de 2013, com a seguinte ementa: “Implanta o plano de contas aplicado ao setor público – PCASP do sistema integrado de administração financeira para estado e municípios – SIAFEM/RJ, para vigor a partir do exercício de 2013 e dá outras providências.”

O Subgrupo nº 5 - Sistema de Custos, foi criado com a finalidade de atender aos dispositivos da NBC T 16.11 Sistema de informação de custos do setor público (SICSP), entre os exercícios de 2012 a 2014 foram efetuadas diversas ações, como: elaboração de projeto piloto, participação em eventos de custos, dentre outras (RIO DE JANEIRO, 2014). Logo em 2014, através do Decreto Estadual nº 44.973/2014 foi criada a Superintendência de Análise de Custos, visando, conforme inciso II do art. 6º do referido decreto: “implementar medidas que possibilitem apurar os custos dos serviços públicos decorrentes da execução de programas oriundos de órgãos e entidades do Poder Executivo”. Porém, em 2017, a Superintendência de Análise de Custos foi extinta pelo Decreto Nº 46026, de 20 de junho de 2017, sendo os trabalhos suspensos. Em 2019, o trabalho de custos foi retomado pela SUNOT e os estudos estão sendo efetuados.

O Subgrupo nº 5 – Controle Contábil do Planejamento, foi criado com a finalidade de acompanhar e evidenciar contabilmente os controles da execução e metas contidas no Plano Plurianual (PPA), para o atendimento da antiga NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque, atualmente revogada pela NBC TSP – Estrutura Conceitual. Os estudos e trabalhos deste subgrupo foram desenvolvidos em conjunto com a participação da Secretaria Geral de Planejamento e Gestão (SEPLAG) (RIO DE JANEIRO, 2012b).

Em adição, aos esforços realizados, em 2014, iniciou-se os testes do novo Sistema de Administração Financeira e Orçamentária do Estado do Rio de Janeiro (SIAFE-RIO), em

substituição ao antigo sistema contábil denominado Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM), tendo em vista à modernização do sistema contábil no ERJ. Em 2016 o SIAFE-RIO entrou efetivamente em operação, através do Decreto nº 45.526 de 28 de dezembro de 2015.

Assim, observa-se que a criação dos subgrupos pelo GTCON/RJ foi um grande avanço no ERJ quanto à adoção da convergência aos padrões internacionais. Os estudos e trabalhos realizados, bem como o envolvimento e cooperação de outros órgãos tornou-se essencial para que a CASP implementasse as novas regras no setor público.

2 METODOLOGIA

Esta seção irá descrever e explicar, de maneira detalhada, todos os procedimentos metodológicos que foram utilizados para alcançar os objetivos inicialmente estabelecidos e está estruturada da seguinte forma: Classificação da pesquisa, Protocolo de Estudo de Caso e Delimitação do Estudo.

2.1 Classificação da Pesquisa

Silva (2010, p.13) define metodologia como “[...] o estudo do método para se buscar determinado conhecimento”. Sob outra perspectiva Martins e Theóphilo (2009, p. 37) citam que método é o “[...] caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo”.

A pesquisa científica é um instrumento de investigação, “[...] que implica identificar o conhecimento científico que se deseja buscar [...]” (SILVA, 2010, p. 25). Através da pesquisa é possível descobrir respostas para os problemas, mediante a aplicação de procedimentos científicos, neste sentido Gil (2008, p. 26) destaca que pesquisa é “[...] o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico.”

Silva (2010, p. 53) destaca que “a metodologia se relaciona com os objetivos e a finalidade do projeto.” Isto posto, a fim de apresentar as diretrizes a serem implementadas, a seguir relembra-se os objetivos desse estudo.

Esta pesquisa tem como analisar o estágio de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), no ERJ, relativos ao processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) aos padrões internacionais estabelecidos pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) publicado pela Portaria STN nº 548/2015, assim sendo possui os seguintes objetivos específicos:

- Verificar a que nível se encontra a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ);
- Descrever as ações realizadas para a implementação dos

Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro (ERJ);

- Identificar os desafios e as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do Plano de Implantação dos
- Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) no Estado do Rio de Janeiro (ERJ);
- Apontar as recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), sugeridas pelos profissionais envolvidos neste processo.

Para o efetivo desenvolvimento dos objetivos supracitados há uma diversidade de métodos a serem utilizados a fim de trilhar o caminho a ser alcançado. Para Silva (2010, p.14) “[...] não existe um único método e sim uma multiplicidade de métodos que procura atender às necessidades conforme o assunto e a finalidade da pesquisa [...]”.

Gil (2008, p. 27) destaca que “cada pesquisa social, naturalmente, tem seu objetivo específico. Contudo, é possível agrupar as mais diversas pesquisas em certo número de grupamentos amplos.”

Considerando as particularidades da contabilidade, Raupp e Beuren (2006), consideram que as pesquisas na área de contabilidade podem ser agrupadas em 3 (três) categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Nesta perspectiva, Raupp e Beuren (2006) destacam as seguintes classificações:

- Objetivos: pesquisa exploratória, pesquisa descritiva e pesquisa explicativa;
- Procedimentos: estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, pesquisadocumental, pesquisa participante e pesquisa experimental; e
- Abordagem do problema: pesquisa qualitativa e pesquisa quantitativa.
-

Neste sentido, a partir desse conceito, este estudo utiliza a tipologia sugerida por Raupp e Beuren (2006) para classificar a pesquisa.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa classifica-se em descritiva, na medida em que busca demonstrar a situação atual do Estado do Rio de Janeiro no que tange ao estágio de

implantação do processo de adequação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, bem como identificar as dificuldades percebidas pelos profissionais neste processo. Inclusive, este estudo procura descrever mais informação sobre o assunto, sob a perspectiva de pessoas que possuem experiência prática quanto às ações adotadas no processo de convergência.

Ressalta-se que pesquisa descritiva é aquela que descreve características de um determinado fenômeno ou população, podendo também estabelecer correlações entre suas variáveis. (GIL, 2008; VERGARA, 2000; SILVA, 2010). Pesquisas que envolvem opiniões de uma determinada população são inseridas nesta classificação (GIL, 2008; VERGARA, 2000).

Quanto aos procedimentos de investigação, trata-se, ao mesmo tempo, de pesquisa documental; pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Segundo Vergara (2000) e Gil (2010) os tipos de pesquisa não são mutuamente excludentes.

Classifica-se como estudo de caso, por analisar um fenômeno em apenas uma instituição organizacional, através da utilização da técnica de entrevista e questionário.

Raupp e Beuren (2006, p. 84) citam que “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso [...] no entanto, por relacionar-se a apenas um objeto ou fenômeno os resultados não podem ser generalizados.”

A pesquisa também se classifica em bibliográfica, pois utilizou materiais já elaborado, como: livros, artigos científicos, dissertações, publicações periódicas e materiais publicados em redes eletrônicas, para a elaboração do referencial teórico (GIL, 2008; SILVA, 2010). Conforme Silva (2010, p. 54) pesquisa bibliográfica “[...] explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas [...]”.

Será também documental, porque foi utilizado documentos publicados pela Contadoria Geral do ERJ, para fundamentar a pesquisa, bem como materiais conservados no interior do órgão, tais como: documentos oficiais, circulares; normativos; notas técnicas; acesso ao sistema contábil; e todo documento que foi possível ter acesso, que fazem correlação com a pesquisa. “A pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidade diversas.” (GIL, 2010, p. 30).

Segundo Gil (2008, p. 30) “A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes. A pesquisa documental utiliza-se de materiais que ainda não foram analisados, ou que valerão de reelaboração do autor de acordo com os objetivos da pesquisa.”

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como essencialmente qualitativa, por não adotar dados estatísticos para a análise do que foi proposto. No prisma de Silva (2010, p.30) faz-se “a opção de entender uma investigação qualitativa como aquela que trabalha predominantemente com dados qualitativos”.

Martins e Theóphilo (2009) afirmam que algumas pesquisas não são passíveis de serem mensurados e demandam interpretações e análises de forma qualitativa, como ocorre em pesquisas que utilizam entrevistas. Silva (2010, p. 29) desmistifica a ciência dominante (qualitativa) quando diz que “investigações qualitativas, que se preocupam em interpretar fenômenos sociais, como: motivação, crenças e valores que permeiam relações sociais, não são passíveis de mensuração e controle”.

Isto posto, com relação da tipologia proposta por Beuren e Raupp (2006), esta pesquisa classifica-se: quanto à abordagem do problema em pesquisa qualitativa; quanto ao procedimento em pesquisa descritiva; e quanto aos objetivos em pesquisa, simultaneamente, bibliográfica, documental e estudo de caso.

2.2 Protocolo de Estudo de Caso

Yin (2015) destaca que para a execução de um estudo de caso é necessário que o pesquisador siga um protocolo de estudo.

O protocolo de estudo de caso possui 2 (dois) objetivos relevantes para a condução da pesquisa: (i) auxilia o pesquisador na coleta de dados e (ii) aumenta a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso (YIN, 2015).

Yin (2015) acrescenta ainda que o protocolo de estudo é mais do que um instrumento, pois possui os procedimentos e regras gerais a serem seguidas no estudo de caso.

De acordo com Yin (2015, p. 88) o protocolo é importante, pois:

Em primeiro lugar, mantém seu alvo sobre o tópico de estudo de caso. Em segundo lugar, a preparação do protocolo força-o a antecipar vários problemas, [...]. Isso significa, por exemplo, que você terá que identificar *o(s) público(s)* para seu relatório de estudo de caso antes mesmo de conduzi-los. Este pensamento antecipado ajudará a evitar descompassos a longo prazo.

Neste sentido, a fim de aumentar a confiabilidade da pesquisa e auxiliar o pesquisador, Yin (2015) sugeriu que o protocolo do estudo de caso seja dividido nas seguintes partes:

- Visão geral do estudo de caso;
- Procedimento de coleta de dados;
- Questões de estudo de caso;
- Guia para relatório de estudo de caso.

Sendo assim, as próximas subseções serão apresentadas conforme sugestão supracitada.

2.2.1 Visão Geral do Estudo de Caso

Segundo Yin (2015, p. 90) a visão geral do estudo de caso deve incluir “[...] a informação antecedente sobre o estudo de caso (finalidade e objeto de estudo), suas questões substanciais (justificativa e relevância teórica) e as leituras relevantes as questões.”

Na maior parte da visão geral de estudo de caso, Yin (2015) indica que deve ser dedicada à justificativa para a escolha do caso e à relevância teórica, visando comunicar ao leitor aspectos como: finalidade da pesquisa e ambiente de estudo.

Com base nesta acepção, esta subseção irá abordar: o objetivo da pesquisa, a justificativa do estudo, e o ambiente de análise.

Assim, este estudo de caso tem como objetivo geral propor soluções para as dificuldades encontradas na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) pelo ERJ, relativo ao processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) aos padrões internacionais, estabelecidos pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) publicado pela Portaria STN nº 548/2015. Possui como objetivos específicos: Verificar a que nível se encontra a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ); descrever as ações realizadas para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro (ERJ); identificar os desafios e as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) no Estado do Rio de Janeiro (ERJ); e por último apontar as

recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), sugeridas pelos profissionais envolvidos neste processo.

Para a STN é de suma importância que os entes federativos registrem as atos e fatos dos fenômenos patrimoniais de forma padronizada, visando atender a consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.

Neste sentido, o estudo justifica-se por contribuir para o aperfeiçoamento efetivo das atividades de contabilidade do ERJ, sobretudo inerente ao processo de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimonial estabelecidos no PIPCP pela STN.

A importância deste estudo se dá pela relevância que a “nova contabilidade” tem para a sociedade brasileira. Assim, pretende-se contribuir para o alinhamento aos padrões internacionais, proporcionando maior transparência nos Relatórios de Governo e padronização das contas pública, que passou a ter como principal foco o objeto de estudo da ciência contábil, no caso o patrimônio público.

O objeto de estudo, ou seja, o ambiente de análise foi realizado na Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado do Rio de Janeiro (SUBCONT), uma vez que é o órgão central de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro (ERJ) a SUBCONT é o órgão Central do Subsistema de Contabilidade do Poder Executivo, e possui dentre outras atribuições a de coordenar, normatizar e configurar os procedimentos contábeis patrimoniais a serem registrados por toda a Administração Direta e Indireta do ERJ. (RIO DE JANEIRO, 2019). Logo, é responsável pelo processo de estudo e incorporação no sistema contábil do ERJ de todas as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e de todos dos normativos emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Cabe ressaltar que a SUBCONT, atualmente, é composta por 3 (três) superintendências e 9 (nove) coordenadorias, a saber: a Superintendência de Cadastro e Acompanhamento - SIAFE-RIO (SUCAS); a Superintendência de Relatórios e Demonstrativos Contábeis (SUDEC); e a Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT).

Importante saber que, à sinergia das atividades desenvolvidas pelas 3 (três) superintendências estão voltadas para o mesmo fim, ou seja, para a adoção dos normativos vigentes, visando, dentre outras, a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais.

Ressalta-se aqui que, o fato da autora do presente estudo ser servidora de coordenadoria pertencente à Superintendência de Normas Técnicas, permitiu ter acesso às informações com mais facilidade, bem como de outras informações relevantes.

2.2.2 Procedimento de Coleta de Dados

Procedimentos de campo devem ser planejados adequadamente, possibilitando a coleta de dados das pessoas e das instituições em situações do dia a dia, além disso a “coleta de dados leva a necessidade de procedimentos de campo explícitos e bem-planejados” (YIN, 2015, p. 92).

A relevância do estudo de caso segundo Yin (2015) é a sua capacidade de lidar com uma ampla variedade de fontes de evidências, como: documentos, artefatos, entrevista e observações, ou seja, uma diversidade de informação pode ser adotada na pesquisa, porém nenhuma delas se sobrepõe a outra, mas sim se agregam tornando um bom estudo de caso, ainda conforme o autor, a oportunidade de utilizar múltiplas fontes de evidência é altamente complementar, um bom estudo de caso se baseará em tantas fontes quantas possíveis, sendo considerado um ponto forte da coleta de dados (YIN, 2015).

Assim, qualquer achado ou conclusão torna-se mais convincente quando baseado em diferentes fontes de evidência, seguindo uma convergência semelhante, ou seja, que visem a corroborar a mesma descoberta (YIN, 2015).

A Figura 8 apresenta a convergência de evidências, de fontes múltiplas, que visa corroborar a mesma descoberta (parte superior), já a não convergência das evidências, de múltiplas fontes, aborda descobertas distintas (parte inferior).

Figura 8 – Convergência e não convergência de múltiplas fontes



Fonte: Yin, 2015, p. 125

A convergência permite a triangulação dos dados, já a não convergência permite descobertas e conclusões distintas.

Entende-se que a triangulação dos dados, de diversas fontes, para o apontamento das conclusões torna-a mais convincente e confiável.

Assim, as evidências de múltiplas fontes coletadas mediante entrevistas, questionários e documentos foram trianguladas utilizando a lógica da Figura 8.

Isto posto, as próximas subseções serão detalhadas os procedimentos de coleta de dados empregados nesta pesquisa.

2.2.2.1 Análise documental

O estudo documental caracteriza-se pela pesquisa “[...] de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa” (GIL, 2008, p. 51).

Segundo Yin (2015) a pesquisa documental é relevante para todos os tópicos do estudo de caso, sobretudo para corroborar e aumentar as evidências de outras fontes da

pesquisa.

Segundo Gil (2010, p. 30) “A pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidade diversas [...]”. Silva (2010, p. 55) acrescenta que “a investigação documental é realizada em documentos conservados no interior do órgão público e privado, tais como: registros, regulamentos, ofícios circulares, dentre outros”.

Isto posto, com a finalidade de atingir o primeiro objetivo específico da pesquisa: verificar a que nível se encontra a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), foi analisado o Cronograma do Procedimento Contábil Patrimonial (CPCP) do ERJ, disponível no volume II, em nota explicativa, das contas de governo entre os exercícios de 2015 a 2019. Para coletar este dado, fez-se acesso ao sítio da Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, através do endereço eletrônico: <http://www.contabilidade.fazenda.rj.gov.br/>.

A escolha dos CPCPs dos exercícios de 2015 a 2019, para a análise deste objetivo, justifica-se pela data de publicação da Portaria STN nº 548/2015, que estabeleceu os prazos limites de adoção dos PCPs para os estes federativos a partir de 2015.

Vale ressaltar ainda que por determinação da portaria supracitada o estado e os demais entes federativos deverão publicar em Nota Explicativa os seus estágios de implementação dos PCPs. Logo, o CPCP destaca a que nível de adoção o ERJ se encontra em relação aos prazos limites estabelecidos no PIPC determinado pela STN.

Para o atingimento do segundo objetivo específico: descrever as ações realizadas para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro (ERJ), realizou-se também pesquisa documental, coletando dados através de documentos oficiais da SUBCONT, como: documentos oficiais conservados no interior do órgão; circulares; nota explicativa; notas técnicas; normativos emitidos pelo órgão; registros contábeis acessados no Sistema Integrado de Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil do Rio de Janeiro (SIAFE-RIO); e todo documento que foi possível ter acesso, que fazem correlação com as ações de implantação do PICPC.

2.2.2.2 Entrevista e Questionário

Alberti (2013) cita em sua obra que a escolha dos entrevistados de uma pesquisa deve ser guiada pelos objetivos do estudo e a quantidade dos entrevistados não deve ser conduzida por critérios quantitativos. A autora ainda acrescenta que, “[...] convém, selecionar os entrevistados entre aqueles que participaram, viveram, presenciaram ou se inteiraram de ocorrências ou situação ligadas ao tema em que possam fornecer depoimentos significativos.” (ALBERTI, 2013, p. 40).

Silva (2010) cita que a entrevista é a comunicação entre o pesquisador e o investigado, visando obter informações sobre o objeto pesquisado. Raupp e Beuren (2006) destacam que as perguntas devem ser formuladas para obter dados que respondam à questão estudada.

A entrevista pode ser classificada em estruturada, semiestruturada e não estruturada (RAUPP; BEUREN, 2006). Na entrevista estruturada o pesquisador segue um roteiro com questões preestabelecidas, já a semiestruturada é um modelo mais flexível permitindo maior interação e conhecimento das realidades do entrevistado, podendo o pesquisador possuir pontos de interesse a serem questionados na pesquisa e, por último, a não estruturada também chamada de entrevista em profundidade, permitindo ao entrevistado liberdade de condução acerca do tema pesquisado (RAUPP; BEUREN, 2006).

Yin (2015, p. 114) destaca que a entrevista é uma “[...] das fontes mais importantes de informação para o estudo de caso [...]”.

Na perspectiva de Yin (2015) a entrevista é classificada da seguinte forma:

- Entrevista prolongada de estudo de caso: a entrevista pode ocorrer em um único encontro como em múltiplos encontros. O entrevistado é considerado um “informante-chave” proporcionando mais informações sobre o assunto e também acesso a outros entrevistados.
- Entrevista curta de estudo de caso: a entrevista é mais focada sendo necessário seguir o protocolo de estudo de caso. Esta entrevista também tem a finalidade de corroborar evidências já estabelecidas pelo entrevistador.
- Entrevista de levantamento de estudo de caso: faz-se utilização de questionário estruturado.

Segundo Silva (2010, p. 57) questionários e entrevistas podem ser aplicados em estudo

de caso e o “[...] objeto de estudo a ser pesquisado pode ser: um indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação.”

Conforme Malhotra (2011, p. 240) “um questionário e um conjunto de questões formalizadas para a obtenção de informação dos entrevistados. [...] O objetivo principal é traduzir as necessidades de informação do pesquisador em um conjunto específico de questões [...].”

Assim, para atingir o segundo, o terceiro e o quarto objetivo específico, respectivamente: (i) descrever as ações realizadas para a implementação dos PCP pelo Estado do Rio de Janeiro (ERJ), (ii) identificar os desafios e as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos neste processo, (iii) apontar as recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), sugeridas pelos profissionais envolvidos neste processo, foi realizado questionário estruturado e entrevista curta conforme proposto por Yin (2015).

Vale salientar que a entrevista relacionada ao segundo objetivo específico, visa complementar os dados obtidos por meio da análise documental, possibilitando identificar informações que não seriam possíveis coletar apenas através de análise documental.

Neste sentido, foi realizada entrevista com a Subsecretária da Subsecretaria Geral de Contabilidade (SUBCONT) do ERJ, pelo fato desta ser a dirigente máxima do órgão Central do Subsistema de Contabilidade do ERJ. A SUBCONT possui dentre outras atribuições a de coordenar, normatizar e configurar os procedimentos contábeis patrimoniais a serem registrados por toda a Administração Direta e Indireta do ERJ alinhados às NBC TSP e ao MCASP.

Visando atingir os objetivos supracitados, a entrevista foi dividida em 3 (três) blocos: perfil do entrevistado, contendo 6 (seis) perguntas abertas; (ii) Ações de Implementação dos PCPs no Estado do Rio de Janeiro, contendo 2 (duas) perguntas abertas; (iii) Percepção do entrevistado sobre os desafios as dificuldades para implementação do PIPCP, contendo 4 (quatro) perguntas abertas. O Apêndice A apresenta o roteiro da entrevista.

A entrevista teve duração de aproximadamente 35 (trinta e cinco) minutos, realizada no dia 19 de novembro de 2020, pela internet, através da plataforma *Zoom Meeting*, sendo uma ferramenta que permite realizar reuniões por videoconferência.

O questionário foi realizado com os profissionais que atuam na Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT), este setor compõe a estrutura organizacional da Subsecretaria

Geral de Contabilidade (SUBCONT) do ERJ.

A SUNOT foi escolhida pelo fato deste setor ter a incumbência precípua de: emitir normatização acerca de procedimentos contábeis para toda a administração direta e indireta do ERJ com base nos normativos emitidos pelo CFC e pela STN; prestar apoio técnico contábil sobre esta normatização; e por elaborar configuração adequada a ser inserida no sistema contábil do ERJ para que todo o ERJ efetue os seus registros contábeis.

Com o intuito de atingir os objetivos propostos nesta pesquisa, as perguntas do questionário almejam identificar dos profissionais as dificuldades e desafios percebidas no processo de implementação do PIPCP, quanto ao conhecimento, entendimento e capacitação técnica acerca das NBC TSPs relacionadas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, bem como identificar quais recomendações poderiam solucionar e dirimir as dificuldades enfrentadas.

Neste sentido, o questionário foi dividido em 3 (três) blocos: Características dos respondentes, contendo 5 (cinco) questões fechadas, sendo 4 (quatro) múltipla escolha e 1 (uma) dicotômica; (ii) Percepção dos profissionais que atuam na área normativa da SUBCONT sobre os aspectos normativos e capacitação técnica relacionados a implementação do PIPCP, contendo 3 (três) questões fechadas de Escala Likert de cinco pontos (Concordo, Concordo parcialmente, Neutro, Discordo e Discordo parcialmente), 3 (três) questões fechadas de múltipla escolha; (iii) Percepção dos profissionais acerca dos problemas enfrentados e quais soluções indicariam para superar as dificuldades na implementação do PIPCP, contendo 2 (duas) questões abertas. O Apêndice B apresenta o roteiro do questionário. O questionário foi realizado entre os dias 16 e 18 do mês de novembro de 2020, pela internet, através do Google Forms, sendo uma ferramenta que permite realizar formulários de questionários. Do total de 13 (treze) profissionais que atuam na SUNOT, obteve-se 12 (doze) respostas do questionário.

Vale informar, que no início desta pesquisa, pretendia-se realizar o questionário e a entrevista pessoalmente, com o intuito de obter maior quantidade de respostas. Porém devido ao Decreto Estadual nº 46.973 de 21 de março de 2020, que reconheceu à situação de emergência na saúde pública do ERJ e estabeleceu medidas para o enfrentamento do COVID-2019, optou-se por realizar pela internet.

A subseção 2.2.3 apresenta a correlação dos objetivos específicos da pesquisa com as perguntas da entrevista e do questionário, tal qual com a finalidade de cada questão.

2.2.2.3 Pré-teste

O pré-teste do questionário e da entrevista foram realizados no mês de novembro de 2020, com dois servidores que atuaram como coordenadores na Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT) no processo de implantação do PIPCP no ERJ, estes foram excluídos da entrevista e do questionário. Vale ressaltar que, antes do pré-teste estes servidores foram orientados a comentar, caso necessário, sobre a clareza e a compreensão das questões, a fim de aprimorá-las.

Após o pré-teste os servidores sugeriram algumas alterações pontuais tanto na entrevista quanto no questionário, a saber: aglutinação de questões que possuíam assuntos correlatos, exclusão de questões que não possuíam correlação com o objetivo pesquisado, segregação de questões que possuíam mais de um questionamento e melhora textual de algumas questões, a fim de facilitar a compreensão pelos respondentes.

Tais sugestões não modificaram significativamente a estrutura do roteiro, neste sentido não foram necessários novos pré-testes.

2.2.3 Questões de Estudo de Caso

Segundo Yin (2015, p. 94), “a principal finalidade das questões de protocolo é manter o pesquisador no rumo, à medida que ocorre a coleta de dados”. Ainda conforme Yin (2015) as questões do protocolo são perguntas para o pesquisador “com as informações que necessitam ser coletada e por quê. Em alguns, casos as questões específicas também podem servir como deixas na formulação das perguntas, durante a entrevista do estudo de caso.”

O Quadro 13 apresenta as questões de estudo de caso relacionadas ao objetivo específico do estudo.

Quadro 13 – Questões do Estudo de Caso X Objetivo da Pesquisa

Objetivos Específicos	Questões do Estudo de Caso
Verificar a que nível se encontra a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ).	A que nível se encontra a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ)?
Descrever as ações realizadas para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro (ERJ).	Quais as ações realizadas para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro (ERJ)?
Identificar os desafios e as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) no Estado do Rio de Janeiro (ERJ).	Quais os desafios e as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) no Estado do Rio de Janeiro (ERJ)?
Apontar as recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), sugeridas pelos profissionais envolvidos neste processo.	Quais as recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), sugeridas pelos profissionais envolvidos neste processo?

Fonte: A autora, 2020.

O Quadro 14 apresenta a relação dos objetivos específicos da pesquisa, as questões da entrevista aplicada à Subsecretária Geral de Contabilidade do ERJ e a finalidade de cada questão.

Ao todo esta pesquisa possui 4 (quatro) objetivos específicos, conforme abaixo:

- 1) Verificar a que nível se encontra a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ).
- 2) Descrever as ações realizadas para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro (ERJ).
- 3) Identificar os desafios e as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) no Estado do Rio de Janeiro (ERJ).
- 4) Apontar as recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), sugeridas pelos profissionais envolvidos neste processo.

A numeração acima (1, 2, 3 e 4), representa os objetivos específicos demonstrados no Quadro 14 e no Quadro 15.

Quadro 14 – Relação entre objetivo específico da pesquisa, questões da entrevista e finalidade de cada questão

Objetivo específico da pesquisa	Questões	Finalidade da pesquisa
Não se aplica	Idade: Gênero: Nível de escolaridade: Formação acadêmica: Cargo: Conte sobre sua trajetória na SEFAZ:	Identificar o perfil do respondente
2	1) Quais foram as principais ações realizadas pela SUBCONT para cumprir os prazos limites de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) estabelecidos no PIPCP que se encontra anexado à Portaria STN nº 548/2015?	Identificar as ações realizadas para a implantação do PCP
2	2) Quais mudanças foram mais relevantes neste processo de implementação do PIPCP?	Identificar as mudanças organizacionais no processo de implantação do PIPCP
3	3) Quais foram ou estão sendo as maiores dificuldades e desafios encontrados para realizar a implementação do PIPCP pelo ERJ?	Identificar as dificuldades de implantação do PIPCP
3	4) O sistema contábil do ERJ é suficiente para atender as demandas de implementação do PIPCP? Este sistema faz integração com outros sistemas necessários para implementar o PCP?	Identificar as dificuldades do sistema contábil
3	5) A implementação do PIPCP necessita da cooperação técnica de outros setores, como setor de patrimônio, setor de planejamento do orçamento, setor de tecnologia da informação, setor de arrecadação, dentre outros. De que forma vem ocorrendo esta interação com as demais áreas?	Identificar os setores que influenciam na implantação do PIPCP
4	6) Quais as possíveis soluções a Sra. indica para superar os desafios e as dificuldades no processo de implementação do PIPCP?	Identificar as sugestões para solucionar os desafios

Fonte: A autora, 2020.

O Quadro 15 apresenta a relação dos objetivos específicos da pesquisa, as perguntas do questionário aplicado aos profissionais que atuam na área normativa da SUBCONT e a finalidade de cada questão.

Quadro 15 – Relação entre objetivo específico da pesquisa, perguntas do questionário e finalidade de cada pergunta (continua)

Objetivo específico da pesquisa	Questões	Finalidade das questões
Não se aplica	1) Qual a sua idade? a) Até 20 anos b) 21 a 30 anos c) 31 a 40 anos d) 41 a 50 anos e) Mais de 50 anos	Identificar o perfil do respondente
Não se aplica	2) Gênero: () Feminino () Masculino	
3	3) Qual a sua formação acadêmica? a) Nível Médio b) Graduação c) Especialização d) Mestrado e) Doutorado	
3	4) Há quanto tempo atua na SUBCONT? a) Menos de 2 (dois) anos b) De 2 (dois) a 4 (quatro) anos c) De 5 (cinco) a 8 (oito) anos d) Mais de 8 (oito) anos	
3	5) Qual o seu vínculo funcional com a SUBCONT? a) Efetivo b) Extra-quadro c) Servidor efetivo	
3 e 4	6) Posso amplo conhecimento em relação as NBC TSPs emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) relacionadas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) a) Concordo b) Concordo parcialmente c) Neutro (não concordo nem discordo) d) Discordo e) Discordo parcialmente	Identificar o nível de conhecimento dos profissionais da área normativa em relação as normas contábeis
3 e 4	7) Posso amplo conhecimento em relação aos itens do MCASP emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), relacionados aos Procedimentos Contábeis Patrimonial. a) Concordo b) Concordo parcialmente c) Neutro (não concordo nem discordo) d) Discordo e) Discordo parcialmente	
3 e 4	8) As NBC TSPs emitidas pelo CFC e os Manuais emitidos pela STN são de fácil compreensão? a) Concordo b) Concordo parcialmente c) Neutro (não concordo nem discordo) d) Discordo e) Discordo parcialmente	Identificar o nível entendimento dos profissionais da área normativa em relação as normas contábeis

Quadro 15 – Relação entre objetivo específico da pesquisa, perguntas do questionário e finalidade de cada pergunta (conclusão)

Objetivo específico da pesquisa	Questões	Finalidade das questões
3 e 4	9) Quantos cursos de capacitação técnica referente à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) você já participou (eventos, congressos, cursos na internet, e/ou seminários)? a) 1 a 2 b) 3 a 4 c) mais de 5 d) nenhum	Identificar o nível de capacitação e treinamento dos profissionais da área normativa
3 e 4	10) Você conhece o Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) publicado pela Portaria STN nº 548/2015, que estabelece prazos limites para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais? a) Sim b) Não c) Desconheço	Identificar se os profissionais da área normativa conhecem o PIPCP
3 e 4	11) Você recebeu algum treinamento ou capacitação, no seu setor, para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) previstos no PIPCP? a) Sim b) Não c) Não lembro	
3	12) Na sua opinião, quais os principais problemas enfrentados pelo Estado do Rio de Janeiro para a implementação dos Procedimentos Contábeis? R:	Identificar a percepção dos profissionais da área normativa sobre os problemas enfrentados
4	13) Quais possíveis soluções você indicaria para superar as dificuldades no processo de implantação do Plano de Implementação dos PCPs? R:	Identificar as sugestões de melhoria pelos profissionais da área normativa

Fonte: A autora, 2020.

2.2.2.4 Guia para o Relatório de Estudo de Caso

O guia para relatório de estudo de caso é utilizado pelo pesquisador com a finalidade de planejar a forma como os dados serão apresentados, por isso, “geralmente, este tópico falta na maioria dos projetos de estudo de caso” (YIN, 2015, p.97).

Segundo Yin (2015, p. 98) “o relatório segue um escopo podendo conter, dentre outras: as questões da pesquisa; a descrição do projeto de pesquisa; os procedimentos de coleta de dados; a apresentação dos dados coletados; a análise dos dados; e a discussão das constatações e das conclusões”.

O relatório de estudo de caso nesta presente pesquisa, foi apresentado na seção de análise e discussão dos resultados, sendo os procedimentos de coleta de dados relacionados ao objetivo específico, constam apresentados conforme Quadro 15:

Quadro 15 – Objetivo Específico da Pesquisa X Procedimentos de Coleta de Dados

Objetivos Específicos da Pesquisa	Procedimentos de Coleta de Dados
Verificar a que nível se encontra a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ).	Análise documental
Descrever as ações realizadas para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro (ERJ).	Análise documental e entrevista
Identificar os desafios e as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) no Estado do Rio de Janeiro (ERJ).	Entrevista e questionário
Apontar as recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), sugeridas pelos profissionais envolvidos neste processo.	Entrevista, questionário e resultados encontrados na pesquisa

Fonte: A autora, 2020.

2.3 Delimitação do Estudo

Esta pesquisa realizou a análise da implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais através de estudo de caso no Estado do Rio de Janeiro.

Neste sentido, foi delimitado como objeto de estudo, ou seja, como ambiente de análise a Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado (SUBCONT), uma vez que é o órgão central de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro responsável por coordenar, normatizar e configurar os procedimentos contábeis patrimoniais a serem registrados por toda a Administração Direta e Indireta do ERJ. Logo, é responsável pelo processo de implantação do PIPCP.

Segundo Silva (2010, p. 57) questionários e entrevistas podem ser aplicados em estudo de caso e o “[...] objeto de estudo a ser pesquisado pode ser: um indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação.”

Segundo Gil (2010) a população da pesquisa consiste no conjunto de indivíduos que possuem determinadas características em comum, por outro lado a amostra da pesquisa é uma

parcela, selecionada da população.

Sendo assim, a pesquisa realizou questionário com os profissionais da área normativa da SUBCONT, que atuam na Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT), não considerando os profissionais de outras superintendências, como a Superintendência de Relatórios e Demonstrativos Contábeis (SUDEC), responsável pela elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) nem com a Superintendência de Cadastro e Acompanhamento do SIAFE-Rio (SUCAS), responsável pela manutenção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

A pesquisa também realizou entrevista com a Subsecretária Geral de Contabilidade do ERJ, cuja secretaria encontra-se sob gestão da SEFAZ-RJ. Não foi realizada entrevista com outros gestores.

Como delimitação da pesquisa documental, não foi realizada investigação de saldos contábeis evidenciados nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Em suma, esta pesquisa trata-se de estudo de caso, sendo os achados da pesquisa limitados ao Estado do Rio de Janeiro, não sendo possível generalizá-los. Raupp e Beuren (2006) citam que o estudo de caso analisa apenas um fenômeno, não podendo generalizar a outro fenômeno.

Na próxima seção será apresentado a análise e discussão dos resultados.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção será apresentada a análise e o resultado da pesquisa, com o objetivo de responder o problema de pesquisa. Para atender o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa, esta seção está dividida em 3 (três) subseções: a primeira busca verificar a que nível se encontra a adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo ERJ, a segunda busca descrever a implantação dos PCPs no Estado do Rio de Janeiro, identificando inclusive, os desafios, as dificuldades e as soluções para os problemas enfrentados. Por fim, a terceira busca apresentar a percepção dos profissionais da SUNOT sobre a implantação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro.

3.1 Nível de adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo ERJ

Esta subseção destina-se a verificar a que nível se encontra a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ) atingindo, assim o primeiro objetivo específico da pesquisa.

Para atingir este objetivo específico os dados foram coletados por meio de pesquisa documental, através da análise do Cronograma do Procedimento Contábil Patrimonial (CPCP) do ERJ, disponível no volume II das contas de governo entre os exercícios de 2015 a 2019. Para recolher deste dado, fez-se acesso ao sítio da Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro.

Vale ressaltar que por determinação da portaria STN nº 548/2015 o estado e os demais entes federativos deverão publicar em Nota Explicativa os seus estágios de implementação dos PCPs. Logo, o CPCP destaca a que nível de adoção o ERJ se encontra em relação aos prazos limites estabelecidos no PIPC determinado pela STN.

Os resultados serão apresentados em 2 (duas) partes: na primeira será apresentada a análise do status de implementação do PCP e a segunda parte será apresentada a análise dos prazos de implementação do PCP.

3.1.1 Análise do Status de Implementação dos PCPs no ERJ

De acordo com os dados extraídos do Cronograma dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (CPCP) do ERJ entre o exercício de 2015 a 2019, observou-se que foram definidos 3 (três) status de adoção para os PCPs, com a seguinte legenda:

- “implantado”;
- “em implantação”; e
- “não iniciado”.

Quanto aos itens implantados, estes representam os procedimentos que já foram adotados pelo ERJ e se encontram alinhados às regras das NBC TSPs e dos MCASPs vigentes.

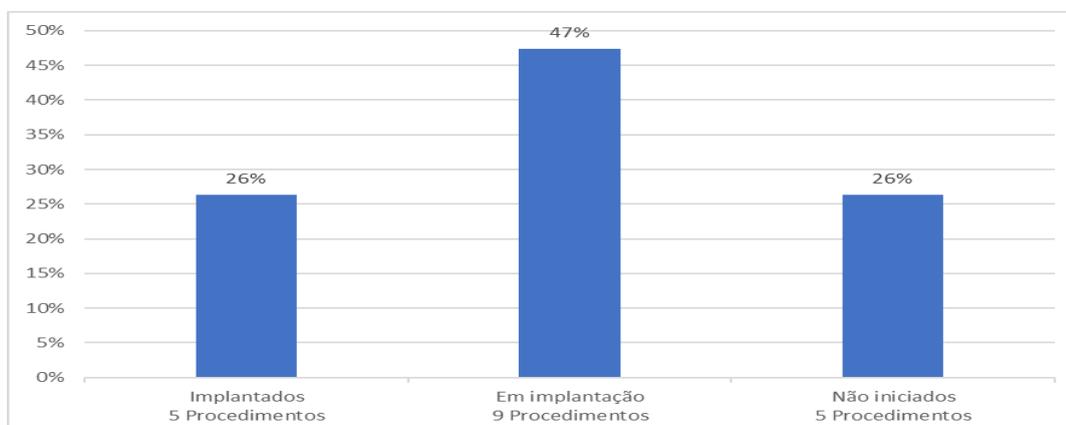
Os itens em implantação representam os procedimentos em andamento, ou seja, os estudos estão sendo elaborados ou foram realizados e estão em processo de operacionalização e configuração no sistema contábil.

Em relação aos itens não iniciados, estes representam os procedimentos que ainda não tiveram os estudos iniciados.

Vale ressaltar que o CPCP de 2015 publicado pelo ERJ não evidenciou 3 (três) itens estabelecidos pelo PIPCP, a saber: (i) reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência, (ii) outros ativos intangíveis e eventuais amortizações, reavaliação e redução a valor recuperável e (iii) reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP, uma vez que os mesmos possuem prazos não definidos de implantação pelo PIPCP. Porém, para esta análise, esses 3 (dois) itens supracitados foram considerados, como “não iniciado”, dado que se compreende que a ausência de prazo de implantação pela STN, não desobriga a implementação do PCP.

O Gráfico 1 apresenta o percentual dos procedimentos contábeis patrimoniais implantados, em implantação e não iniciados pelo ERJ no exercício de 2015.

Gráfico 1 – Percentual do status de implantação dos PCPs do ERJ em 2015



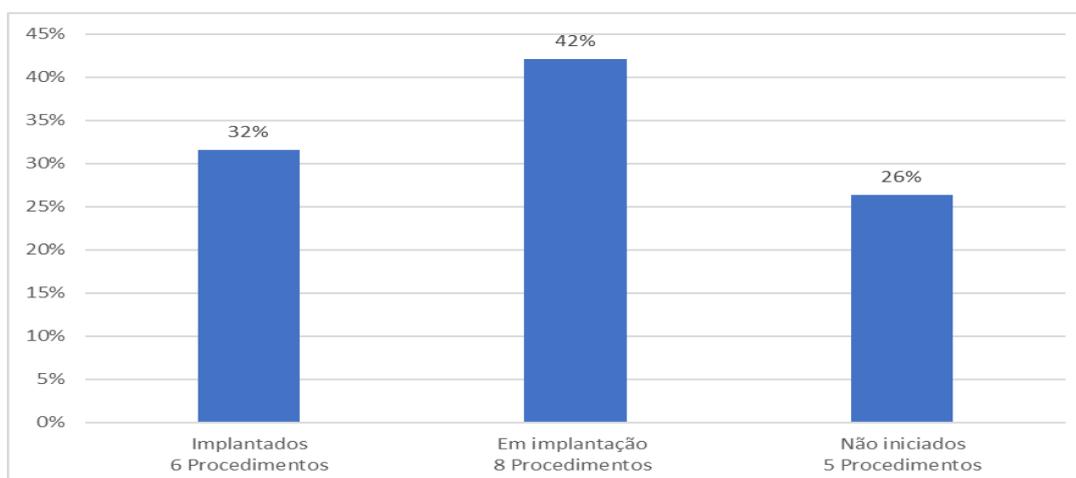
Fonte: A autora, 2020.

Em 2015, do total de 19 (dezenove) procedimentos contábeis patrimoniais cinco (26%) já estavam implantados; nove (47%) procedimentos estavam em andamento de implementação e cinco (26%) ainda sem iniciação de estudos e levantamentos de dados para a sua operacionalização.

Inferese-se que em 2015, ano de publicação da Portaria STN nº 548/2013 o ERJ já tinha operacionalizado grande parte dos PCPs exigidos pela STN, representado por 26%. Já 47% dos PCPs encontravam-se em implantação, ou seja, já haviam iniciados os trabalhos e atividades operacionais. Este dado revela que o nível de adoção dos PCPs pelo ERJ no ano de 2015 foi eficaz.

O Gráfico 2 apresenta o percentual dos procedimentos contábeis patrimoniais implantados, em implantação e não iniciados pelo ERJ no exercício de 2019.

Gráfico 2 – Percentual do status de implantação dos PCPs do ERJ em 2019



Fonte: A autora, 2020.

Em 2019 do total de 19 (dezenove) procedimentos contábeis patrimoniais seis (32%)

constam implantados; oito (42%) procedimentos constam em andamento de implementação e cinco (26%) ainda sem iniciação de estudos e levantamentos de dados para a sua operacionalização.

Nota-se, conforme o Gráfico 1 e o Gráfico 2, que no decurso do exercício de 2015 e 2019, apenas 1 (um) procedimento foi implementado, a saber: reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber. Este dado foi identificado após análise do volume II, das contas de governo do ERJ, do exercício de 2016, sendo implementado em 2016.

Salienta-se que ao analisar os CPCP do ERJ de 2017 e 2018 foi observado que não houve implementação de PCP pelo ERJ, sendo assim, foi desprezada a evidenciação desses dados nesta pesquisa.

Inferre-se, a partir dos dados identificados, que houve baixa atuação da SUBCONT no sentido de implementar os demais itens no decurso de 2015 a 2019, uma vez que apenas 1 (um) PCP foi implantado.

O Quadro 17 demonstra todos os procedimentos contábeis patrimoniais e seus respectivos status de implantação conforme CPCP do ERJ em 2019 (ano anterior a esta pesquisa).

Quadro 17 – Status de implementação Procedimentos Contábeis Patrimoniais do ERJ em 2019

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Status de implementação em 2019
1. Receitas tributárias e de contribuições	Em implantação
2. Créditos previdenciários	
5. Provisões por competência	
7. Bens móveis e imóveis; depreciação, amortização ou exaustão	
10. Empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	
15. Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis	
17. Investimentos permanentes	
18. Estoques	
3. Demais créditos a receber	Implantado
4. Dívida Ativa, tributária e não-tributária	
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	
11. Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados	
12. Provisão atuarial do RPPS	
13. Obrigações com fornecedores	Não iniciado
8. Bens de infraestrutura; depreciação, amortização ou exaustão recuperável	
9. Bens do patrimônio cultural	
14. Obrigações por competência.	
16. Outros ativos intangíveis	
19. Demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	

Fonte: A autora, 2020.

3.1.2 Análise dos Prazos de Implantação dos PCPs no ERJ

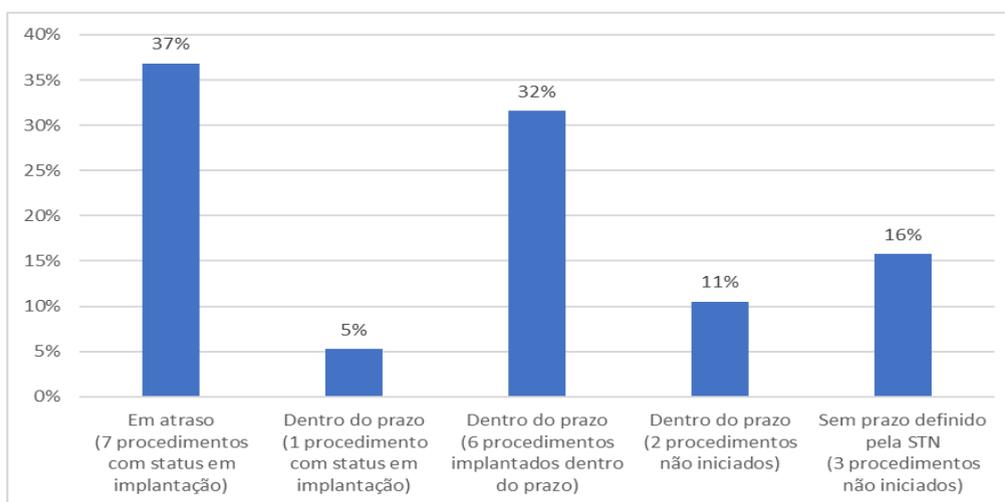
Esta subseção analisará os prazos de implementação dos PCPs.

De acordo com os dados extraídos do Cronograma dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (CPCP) do ERJ entre o exercício de 2015 a 2019, observou-se no exercício de 2019 que há procedimentos que se encontram:

- Em atraso de implantação;
- Dentro do prazo de implantação; e
- Itens ainda sem prazo de implantação definido

pela STN. O Gráfico 3 demonstra esses dados.

Gráfico 3 – PCPs em atraso, dentro do prazo e sem prazo definido pela STN



Fonte: A autora, 2020.

Para o exercício de 2019, do total de 19 (dezenove) procedimentos elencados no Cronograma dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, sete (37%) encontram-se com os prazos obrigatório para os registros contábeis já ultrapassados.

Dos 9 (nove) procedimentos que se encontram dentro do prazo de implantação para o registro contábil; um (5%) encontra-se em processo de implantação; seis (32%) já foram implantados, ou seja, não possuem pendências de implementação acerca dos procedimentos contábeis patrimoniais, sendo assim constam alinhados às regras das NBC TSPs e do MCASP vigente; e por último dois (11%) procedimentos encontram-se com os estudos ainda não

iniciados, ou seja, sem processo de operacionalização dos procedimentos contábeis.

Com relação aos procedimentos que se encontram em atraso de implementação, estes representam um dado preocupante para o ERJ. Pois, conforme PIPCP o atingimento dos prazos estabelecidos no PIPCP poderá motivar as penalidades contidas no parágrafo 1º do art. 51 da LRF, quais sejam: a inviabilidade de contratar operações de crédito e de receber transferências voluntárias.

O Quadro 18 demonstra todos os Procedimentos Contábeis Patrimoniais relacionados aos seus prazos limites de adoção conforme determinado pelo PIPCP, bem como o status de implementação que se encontra o ERJ em 2019.

Quadro 18– Prazo de implantação dos PCPs X Status de Implantação dos PCPs

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Registro obrigatório a partir de	Status de implementação em 2019
1. Receitas tributárias e de contribuições	2020	Em implantação
2. Créditos previdenciários	2020	
5. Provisões por competência	2019	
7. Bens móveis e imóveis; depreciação, amortização ou exaustão	2020	
10. Empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	2019	
15. Softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis	2020	
17. Investimentos permanentes	2019	
18. Estoques	2021	
3. Demais créditos a receber	2017	Implantado
4. Dívida Ativa, tributária e não-tributária	Imediato partir da publicação do PIPCP	
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	2019	
11. Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados	2017	
12. Provisão atuarial do RPPS	Imediato partir da publicação do PIPCP	
13. Obrigações com fornecedores	2016	Não iniciado
8. Bens de infraestrutura; depreciação, amortização ou exaustão recuperável	2022	
9. Bens do patrimônio cultural	2022	
14. Obrigações por competência.	A ser definido	
16. Outros ativos intangíveis	A ser definido	
19. Demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido	

Fonte: A autora, 2020.

Vale ressaltar que os itens que já foram implementados pelo ERJ os procedimentos: Dívida Ativa, tributária e não-tributária e Provisão atuarial do RPPS, possuíam em 2015

prazos de implantação “imediatos” conforme determinação do PIPCP, ou seja, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação já deveriam estar operacionalizados no sistema contábil. Destaca-se que tais itens supracitados, já se encontravam implementados conforme observado no Cronograma dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais de 2015.

O Quadro 19 apresenta os procedimentos já implantados no ERJ e seus respectivos anos de implementação.

Quadro 19 – Ano de Implementação dos PCCs no ERJ

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Registro obrigatório a partir de	Data de implementação pelo ERJ
3. Demais créditos a receber	2017	2016
4. Dívida Ativa, tributária e não-tributária	Imediato partir da publicação do PIPCP	2015
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	2019	2015
11. Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados	2017	2015
12. Provisão atuarial do RPPS	Imediato partir da publicação do PIPCP	2015
13. Obrigações com fornecedores	2016	2015

Fonte: A autora, 2020.

Em suma, os dados revelam que no decurso de 2015 a 2019 houve a implementação apenas de 1 (um) PCP (demais créditos a receber) e atualmente o ERJ, possui 8 (oito) PCPs em implementação, sendo 7 (sete) em atraso. O que revela um estágio de adoção ineficaz.

3.2 A Implementação do PCP no Estado do Rio de Janeiro

Esta subseção destina-se a descrever as ações realizadas para a implementação dos PCPs no ERJ coletadas por meio de análise documental e entrevista.

A entrevista também buscou identificar os desafios e dificuldades, bem como identificar as recomendações e soluções para superar os possíveis desafios encontrados no processo de implementação do PCP.

Assim, esta subseção demonstra os resultados para o atingimento do segundo, do terceiro e do quarto objetivo específicos da pesquisa. A relação dos objetivos específicos atrelados aos procedimentos de coleta de dados, foram apresentados no Quadro 15 da

subseção 2.2.2.4 desta pesquisa.

Para a análise documental, os dados foram coletados por meio de: documentos oficiais conservados no interior do órgão; circulares; nota explicativa; notas técnicas; normativos emitidos pelo órgão; registros contábeis acessados no Sistema Integrado de Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil do Rio de Janeiro (SIAFE-RIO); e todo documento que for possível ter acesso.

Vale salientar que a entrevista atrelada ao atingimento do segundo objetivo específico (Descrever as ações realizadas para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro - ERJ), visou obter informações que não foram possíveis coletar apenas através da pesquisa documental.

3.2.1 Análise Documental

Esta subseção apresenta os resultados da pesquisa documental para o atingimento do segundo objetivo específico.

O resultado está organizado em 8 (oito) partes, a saber: (i) Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) decorrente de Crédito a Receber; (ii) Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; (iii) 3.2.3 Bens Móveis e Imóveis; (iv) 3.2.4 Obrigações por Competência; (v) Ativo Intangível; (vi) Investimentos Permanentes; (vii) Estoques; e (viii) Demais Aspectos Referentes aos Procedimentos Patrimoniais Estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.

3.2.1.1 Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) decorrente de Crédito a Receber

De acordo com o PIPCP incluem-se no rol de variações patrimoniais aumentativas decorrentes de créditos a receber: (i) os créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições, bem como o registro relacionados a repartição das receitas; (ii) créditos previdenciários; (iii) demais créditos a receber; e (iv) créditos de dívida ativa, tributária e não-tributária, e os respectivos ajustes para perdas (BRASIL, 2015).

Para o registro integral e tempestivo das VPAs oriundas dos itens supracitados é

necessário que haja integração entre o sistema de arrecadação e o sistema contábil, de forma que, quando da ocorrência do fato gerador da obrigação o registro seja efetuado simultaneamente (BRASIL, 2015).

Em 2011, o ERJ, iniciou os estudos e os trabalhos através do Subgrupo nº 1 - Receita por Competência do GTCON/RJ, conforme exposto na subseção 1.6, a fim de operacionalizar os procedimentos para as receitas públicas pelo regime de competência. Os estudos apresentaram metodologia para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos créditos tributários, porém até o momento os registros dos créditos tributários não estão sendo evidenciado no ERJ pelo regime de competência. A falta desse registro, ocorre, devido à inexistência de integração do sistema de arrecadação (ARR) com o sistema contábil do ERJ, intitulado de SIAFE-RIO.

Os créditos tributários³, bem como aqueles resultados de parcelamento pela SEFAZ-RJ são registrados com o viés orçamentário, ou seja, a VPD é reconhecida pelo regime de caixa.

Os registros das obrigações por repartições tributárias, constitucionais ou legais, têm sido realizados atendendo às características qualitativas da informação contábil (conforme dispositivos da NBC TSP Estrutura Conceitual). Desde 2016, com o início da utilização do SIAFE-RIO, os roteiros de contabilização foram configurados no sistema contábil, seguindo o que dispõe o MCASP, através de regras de dedução de receita.

O PIPCP cita que “com relação à repartição de receitas, é necessário integração dos sistemas do ente receptor e com o ente transferidor” (BRASIL, 2015, p. 12). Contudo, inexistente integração entre o sistema contábil SIAFE-RIO com sistemas de outros entes da federação.

Atinente as contribuições previdenciárias os registros são efetuados pelo regime de competência, inclusive quando incidentes sobre o 13º salário. Em 2016, com o funcionamento do SIAFE-RIO, a totalidade dos roteiros contábeis foram configurados para atender às orientações do PIPCP. Desta forma, os roteiros atendem aos registros por competência e foram emitidos normativos pela SUBCONT, a fim de orientar as unidades gestoras do ERJ quanto à devida contabilização, disciplinadas pelas Notas Técnicas SUNOT/SUBCONT: nº 008/2016 – Fundação de Previdência Complementar do Estado do Rio de Janeiro (RJPREV); nº 011/2016 – Contribuições ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) – Plano Financeiro; nº 012/2016 – Contribuições ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) –

³ Conforme art. 5º da Lei nº 5.172/ 1966 (Código Tributário Nacional) os tributos “são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

Plano Previdenciário; e nº 039/2016 – Folha de Pagamento de Pessoal.

Os demais créditos a receber, desde 2016, encontram-se configurados junto ao SIAFE-RIO, assim, os roteiros contábeis referentes ao devido reconhecimento, mensuração e evidenciação, atendem as demandas do PIPCP. Além disso, foram emitidos diversos normativos visando orientar e dar subsídio a toda unidade gestora do ERJ quanto à correta contabilização.

Ressalta-se aqui as Notas Técnicas emitidas pela SUNOT/SUBCONT: nº 005/2016 – Receita e Despesa INTRA OFSS44; nº 014/16 – Locação de Imóveis; nº 18/2016 – Diversos Responsáveis; nº 001/2017 – Pessoal Cedido – INTRA OFSS; nº 002/2017 – Pessoal Cedido INTER OFSS55; nº 003/2017 – Pessoal Cedido Não Integrantes – OFSS; e nº 005/2017 – Ordem Bancária (OB), Guia de Recolhimento do Estado (GRE) – INTRA OFSS.

A Dívida Ativa tributária, bem como a não-tributária, as quais se originam do não pagamento do crédito tributário ou não (de impostos ou das demais espécies tributárias e demais créditos) à época do vencimento e após apuração de liquidez e certeza pelo órgão competente, deve manter relação com os registros do crédito tributário e não-tributário por competência (BRASIL, 2015, p. 13).

As orientações para o correto registro encontram-se disciplinadas no Manual da Dívida Ativa emitido pela SUBCONT. Este manual vigora desde o antigo sistema contábil (SIAFEM) e, no início de 2016, com a mudança do sistema para o SIAFE-RIO, houve a necessidade de normatizar o assunto com base nas novas configurações. Assim, desde 2016, o manual está disponível com as orientações sobre correta contabilização da dívida ativa, e disciplina tanto o registro do crédito a receber, bem como sua baixa pelo recebimento e ajustes para perdas.

3.2.1.2 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Conforme PIPCP, provisões são obrigações presentes, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, e que possuem prazo ou valor incerto. Já

⁴ Conforme MCASP 8º Edição as “Operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social (OFSS) do mesmo ente federativo; por isso, não representam novas entradas nem saídas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de receitas entre seus órgãos” (BRASIL, 2019, p. 34).

⁵ Conforme MCASP 8º Edição, a sigla INTER OFSS representa os saldos que serão excluídos dos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos (BRASIL, 2019).

ativos e passivos contingentes, por sua vez, são ativos e passivos que derivam de eventos passados e cuja existência apenas será confirmada mediante a ocorrência ou não de uma condição, não completamente sobre o controle da entidade (BRASIL, 2015).

O MCASP 8ª edição elenca alguns tipos de provisões quais sejam: risco trabalhistas, riscos fiscais, riscos cíveis, repartições de créditos tributários e riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP).

Com relação aos procedimentos de registro de provisões, no que se refere à Provisão para Repartição dos Créditos Tributários, que envolve a contabilização da Receita por Competência, foram realizados estudos e trabalhos pelo subgrupo nº 1 - Receita por Competência do GTCN/RJ, conforme exposto na subseção 1.6, porém até o momento inexistente configuração e normatização para o tratamento do assunto em tela.

Acerca das demais provisões, bem como dos ativos e passivos contingentes, desde 2016, encontram-se configuradas junto ao SIAFE-RIO, permitindo que as unidades gestoras do ERJ efetuem a contabilização conforme determinação do PIPC. Porém, não foi encontrado nenhum normativo, emitido pela SUBCONT, que oriente e dê subsídio quanto a contabilização. Vale ressaltar que, a ausência de normatização não impede a contabilização pelas unidades gestoras, uma vez que os roteiros contábeis e configurações apropriadas, encontram-se no sistema contábil disponível para o registro.

O Quadro 20 demonstra a configuração junto ao SIAFE-RIO das provisões; e dos ativos e passivos contingentes.

Quadro 20 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

NOME	TIPOS DE PROVISÕES
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Provisões e Passivos Contingentes - Riscos Trabalhistas
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Provisões e Passivos Contingentes - Outras para Riscos Fiscais
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Provisões e Passivos Contingentes - Indenizações Cíveis
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Provisões e Passivos Contingentes - Indenizações por Desapropriações
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Provisões e Passivos Contingentes – Outras
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Provisões e Passivos Contingentes - Outras Trabalhistas
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Ativo Contingente - Indenizações Cíveis

Fonte: A autora, 2020 com base em SIAFE-RIO, 2020.

3.2.1.3 Bens Móveis e Imóveis

O PIPCP classifica os bens móveis e imóveis da seguinte maneira: (i) bens de infraestrutura, (ii) bens do patrimônio cultural e (iii) bens móveis e imóveis (exceto bens de infraestrutura e bens do patrimônio cultural) (BRASIL, 2015).

Ativos de infraestrutura se encaixam na definição de ativo imobilizado e devem ser contabilizados conforme NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

A NBC TSP 07 cita que:

Alguns ativos são geralmente descritos como ativos de infraestrutura, mesmo que não exista definição universalmente aceita de ativos de infraestrutura, esses ativos geralmente apresentam algumas ou todas as características a seguir: (a) são parte de um sistema ou de uma rede; (b) são especializados por natureza e não possuem usos alternativos; (c) não podem ser removidos; e (d) podem estar sujeitos a restrições na alienação (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017, p. 5).

Para os bens de infraestrutura o ERJ realizou estudos e trabalhos através do Subgrupo nº 2 – Imobilizado/Intangível, do GTCON/RJ. Em 2012, foram realizadas reuniões com 1 (uma) unidade gestora que possui em seu patrimônio bens de infraestrutura, a fim de esclarecer dúvidas e trocar experiências.

Conforme citado no Relatório Geral dos Procedimentos Previstos no Cronograma de Ações – Implementação da CASP de 2015, disponível no portal da SUBCONT, os estudos acerca dos bens de infraestrutura foram suspensos em 2014, devido a iniciação da depreciação dos bens móveis (RIO DE JANEIRO, 2015). Após esta data, não foi identificado nenhum normativo da SUBCONT sobre orientação para o registro dos bens de infraestrutura. Vale ressaltar que o PIPCP definiu para o exercício de 2022 a obrigatoriedade de registro, e o status quanto a implementação dos bens de infraestrutura encontra-se como “não iniciado” conforme Cronograma do Procedimento Contábil Patrimonial (CPCP) do ERJ, disponível no volume II, da conta de governo de 2019. Os prazos limites de adoção do PIPCP publicado pela STN encontra-se no Anexo A desta pesquisa.

Conforme NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado alguns ativos são definidos como “patrimônio cultural” devido a sua relevância cultural, ambiental ou histórica (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017).

Os bens do patrimônio cultural possuem o mesmo prazo de implantação e status dos bens de infraestrutura, ou seja, o registro deverá ocorrer até 2022 e possui status “não

iniciado”. Ressalta-se que não foi identificado nenhum estudo, trabalho, normativo nem configuração acerca do assunto, em tela, realizado pelo ERJ.

Os estudos e trabalhos realizados acerca dos bens móveis iniciaram em 2011 através do Subgrupo nº 2 – Imobilizado/Intangível, do GTCON/RJ (RIO DE JANEIRO, 2015).

Em 2013, o ERJ avançou quanto à operacionalização dos bens móveis e em 2014 diversos normativos foram emitidos a fim de regulamentar a gestão dos bens móveis. Conforme “Relatório Geral dos Procedimentos Previstos no Cronograma de Ações – Implementação da CASP de 2015”, disponível no portal da SUBCONT, no início de 2014:

[...] foi publicado o Decreto Estadual nº 44.558 de 13 de janeiro de 2014, que regulamenta a gestão dos bens móveis integrantes do patrimônio público do poder executivo do Estado do Rio de Janeiro, e no dia 01/04/2014 foi publicada a Portaria CGE nº 179 de 27 de março de 2014, que orienta a operacionalização dos procedimentos previstos no Decreto Estadual nº 44.489 de 25 de novembro de 2013, no que tange ao ajuste inicial e a depreciação dos bens móveis do Estado. Para proporcionar um melhor entendimento sobre as questões abordadas nas legislações com relação à depreciação e ajuste inicial de bens móveis, em 11 de abril de 2014 foi disponibilizada a primeira versão do Manual do Tratamento Inicial dos Bens Patrimoniais Móveis (RIO DE JANEIRO, 2015)

Além dos normativos emitidos, foram realizados cursos, a fim de capacitar e disseminar os procedimentos para os profissionais que atuam no setor de patrimônio das unidades gestoras do ERJ.

Neste sentido, a partir do exercício de 2014 a SUBCONT editou, através da SUNOT, o Manual de Tratamento Inicial dos Bens Móveis, que teve como objetivo definir uma data de corte e orientar as unidades gestoras para o correto registro dos bens móveis do ERJ, bem como registrar sua mensuração subsequente, quanto aos procedimentos para registro da depreciação.

Este Manual foi um marco nos registros contábeis dos bens móveis no ERJ e teve influência direta na configuração dos diversos cenários que compõem os roteiros dos bens móveis. Atualmente a SUNOT/SUBCONT dispõe dos seguintes normativos que tratam de bens móveis: Nota Técnica SUNOT/SUBCONT nº 014/2016 – Locação de Imóveis; Nota Técnica SUNOT/SUBCONT nº 038/2016 – Contabilização de Bens Móveis; e Manual de Tratamento Inicial dos Bens Móveis.

Conforme PIPCP os procedimentos relacionados ao bem móvel guardam relação com a integração entre os sistemas de gestão patrimonial e o sistema contábil (BRASIL, 2015). Somente em 2017, através do Decreto nº 46.048 de 25 de julho de 2017, foi instituído no âmbito do Poder Executivo o Sistema Informatizado de Bens Móveis (SBM) do ERJ, porém

este sistema não faz integração com o sistema contábil.

Os estudos para a edição do Manual de Bens Imóveis, já foram iniciados em 2015, pela SUBCONT/SUNOT, porém até o momento não há previsão de publicação. Junto ao SIAFE-RIO existe configuração apropriada para o reconhecimento, mensuração e evidenciação, bem como para devida depreciação.

No âmbito do Poder Executivo do ERJ, foi publicado, em 2018, o Decreto nº 46.299, de 04 de maio de 2018 que criou o Sistema Estadual de Gestão do Patrimônio Imóvel (SIGEPAT), visando realizar a gestão do patrimônio imóvel do Estado. Vale salientar que o SIGEPAT não faz integração com o sistema contábil, neste sentido o registro contábil é realizado por suporte documental.

3.2.1.4 Obrigações por Competência

De acordo com o PIPCP incluem-se no rol de obrigações por competência: (i) Empréstimos, Financiamentos e Dívidas Contratuais e Mobiliárias; (ii) Benefícios a empregados; (iii) Fornecedores e Credores; e Provisões atuarial (BRASIL, 2015).

Os empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias, já eram reconhecidas desde o antigo sistema contábil, denominado SIAFEM. Em 2015, ao entrar em vigor o SIAFE-RIO (novo sistema contábil do ERJ), a SUBCONT realizou configurações que atendessem aos diversos registros destas obrigações. Isto posto, as operações atendem aos requisitos de reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com empréstimos, financiamentos, dívidas contratuais e mobiliárias, pelo regime de competência.

Após a configuração realizada junto ao sistema contábil, a SUBCONT/SUNOT editou as seguintes orientações através de Nota Técnica e Manuais, a fim de orientar as unidades gestoras do ERJ: nº 019/2016 – Operações de Crédito; nº 026/2016 – Dívida Fundada; nº 029/2016 – Precatórios Judiciais; nº 006/2017 – Programa de Regularização de Débitos Previdenciários (PREM); e nº 007/2017 – Programa Especial de Regularização Tributária e Manual de Convênio de Despesa.

Acerca dos benefícios a empregados, ao final do exercício de 2016, seguindo o prazo estabelecido pelo PIPCP, a SUBCONT implementou a configuração para registro por competência das obrigações com benefícios a empregados.

Atualmente a SUBCONT dispõe de diversas Notas Técnicas que tratam de benefícios

a empregados, apresentadas a seguir: nº 008/2016 – RJPREV; nº 011/2016 – Contribuições ao RPPS – Plano Financeiro; nº 012/2016 – Contribuições ao RPPS – Plano Previdenciário; nº 033/2016 – Salário Maternidade; e nº 039/2016 – Folha de Pagamento.

Para as provisões atuariais do RPPS e Militares, a SUBCONT não dispõe de normativo específico que trate do assunto em tela. No entanto, as configurações para registro estão operacionalizadas junto ao sistema contábil desde 2015, atendendo a determinação do PIPCP.

O reconhecimento, mensuração e evidenciação de fornecedores e credores, cujo prazo para a preparação e configuração sistêmica se encerrava em dezembro de 2015, já era configurado no SIAFEM (antigo sistema) pelo regime de competência. Com a implantação do SIAFE-RIO em 2016, as configurações foram inseridas no novo sistema. Em adição, ao final de 2015 a SUBCONT publicou orientação para o registro de obrigações com fornecedores e credores, por competência, independente da execução orçamentária, disciplinada no Manual de Encerramento do Exercício Financeiro de 2016, disponível no portal da SUBCONT.

Acerca das demais obrigações por competência, ainda não há previsão definida pela STN quanto ao prazo para o reconhecimento, mensuração e evidenciação. Tal como, o PIPCP não é claro ao definir as demais obrigações.

3.2.1.5 Ativo Intangível

De acordo com o PIPCP incluem-se no rol de intangível: (i) softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres; e (ii) outros ativos intangíveis (BRASIL, 2015).

Em 2014 o GTCON/RJ, através do Subgrupo nº 2 – Imobilizado/Intangível, elaborou minuta de Manual com as orientações para contabilização dos bens intangíveis, sendo publicado a versão final em 2015 (RIO DE JANEIRO, 2015).

O Manual intitulado: “Manual do Tratamento Inicial dos Bens Intangíveis”, disponibilizado no portal da SUBCONT, foi um marco nos registros contábeis dos bens intangíveis no ERJ e teve influência direta na configuração dos diversos roteiros que compõem os cenários que os bens intangíveis podem ser registrados.

Em relação aos outros ativos intangíveis ainda não há previsão definida pela STN quanto ao prazo para o reconhecimento, mensuração e evidenciação. Tal como, o PIPCP não é claro ao definir outros ativos intangíveis.

3.2.1.6 Investimentos Permanentes

Conforme PIPCP para a implantação dos procedimentos relativos ao registro dos investimentos permanentes em empresas estatais, é necessário que haja integração entre os sistemas contábeis das estatais e do sistema contábil do Poder Público controlador, ou, pelo menos, haja uma sistemática de troca de informações tempestivas entre a entidade do setor público e a empresa controlada, de forma a refletir nos registros, quaisquer alterações no patrimônio desta última (BRASIL, 2015).

Junto ao sistema contábil do ERJ há configuração disponível acerca dos Investimentos Permanentes, porém não há integração do sistema contábil entre as estatais e o ente controlador. Além, disso não foi encontrado nenhum normativo emitido pela SUBCONT que trate das orientações contábeis para reconhecimento, mensuração e evidenciação acerca dos Investimentos Permanentes.

3.2.1.7 Estoques

As regras relativas aos registros decorrentes de reconhecimento, mensuração e evidenciação de estoques encontram-se disciplinadas na NBC TSP 04 – Estoques, já o MCASP 8ª edição apresenta um capítulo específico relacionado ao tratamento de estoques.

Junto ao SIAFE-RIO existe configuração disponível para a contabilização acerca dos estoques. Já quanto a normatização, foi identificado a Nota Técnica SUNOT/SUBCONT nº 043/2016 – Custos de Produção e Comercialização, que trata especificamente do tema, publicada em 13/09/2016, disponível no portal da SUBCONT.

3.2.1.8 Demais Aspectos Referentes aos Procedimentos Patrimoniais

Estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP

Conforme PIPCP o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos

referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP, representam normativos que não foram tratados em outros itens do PIPCP, quais sejam: IPSAS 11 – Contratos de Construção; IPSAS 13 – Operações de Arrendamento Mercantil; IPSAS 27 – Agricultura, IPSAS 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação; IPSAS 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração; e IPSAS 30 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação. (BRASIL, 2015).

Acerca desses demais aspectos ainda não há previsão definida pela STN quanto ao prazo para o reconhecimento, mensuração e evidenciação. Não foi identificado no ERJ nenhum normativo relacionado ao tema abordado em tela.

3.2.2 Entrevista

Esta subseção apresenta os resultados da entrevista, que complementa os achados obtidos pela análise documental apresentada na subseção 3.2.1.

A entrevista também contribui para o atingimento do terceiro e quarto objetivo específico. O roteiro da entrevista, encontra-se no apêndice B.

Assim esta subseção está organizada em 3 (três) partes, a saber: Perfil do Entrevistado; Ações de Implementação do PIPCP e Dificuldades de Implantação do PIPCP e possíveis soluções.

3.2.2.1 Perfil do Entrevistado

Para realizar a verificação do andamento do processo de convergência às Normas Internacionais consoante aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais listados no PIPC, foi realizada entrevista com a Subsecretária Geral de Contabilidade de Estado do Rio de Janeiro, pelo fato desta ser a dirigente máxima do órgão Central do Subsistema de Contabilidade do ERJ, órgão responsável por realizar as alterações necessárias à convergência alinhados às NBC TSP e ao MCASP.

A entrevistada é Auditora do Estado da Controladoria Geral do ERJ (CGE), é Mestre em Ciências Contábeis e foi nomeada, em 2018, para exercer o cargo de Subsecretária Geral

de Contabilidade Geral do ERJ, sendo subsecretaria vinculado à SEFAZ-RJ. Antes de ser nomeada como Subsecretária, sua trajetória na SEFAZ-RJ começou em 2011, exercendo as seguintes funções: Assessora do gabinete do Contador Geral do ERJ; Superintendente de Análise de Custos; e Coordenadora do Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis do Estado do Rio de Janeiro - GTCON/RJ.

3.2.2.2 Ações de Implementação do PIPCP

Através da entrevista realizada foi verificado como ocorreram os trabalhos necessários para implantar os PCPs listados no PIPCP; as principais dificuldades encontradas neste processo; e as sugestões que poderiam dirimir e solucionar os desafios e dificuldades encontradas.

Esta subseção destina-se a descrever as ações de implementação do PIPCP.

A entrevistada participou efetivamente das ações realizadas para a implementação dos PCPs, sendo Coordenadora do Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis do Estado do Rio de Janeiro - GTCON/RJ.

De acordo com os dados obtidos na entrevista, verifica-se que, com o intuito de realizar o processo de convergência, em 2011, foi criado um grupo técnico, intitulado Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis do Estado do Rio de Janeiro - GTCON/RJ, cujo objetivo precípuo foi implantar os procedimentos alinhados às normas vigentes à época, a saber: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP 16) e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público vigente à época (MCASP 5ª Edição). Salienta-se que, esses estudos eram necessários para um levantamento inicial das mudanças que deveriam ser realizadas.

Vale ressaltar aqui, que desde 2011, já existiam prazos de implantação definidos pela STN para a adoção integral de todos os Procedimentos Contábeis Patrimoniais, conforme apresentado na subseção 1.3.3. No entanto, esses prazos vinham sendo adiados constantemente, justificados pelas dificuldades encontradas pelos entes federativos quanto à adoção das práticas de implementação dos procedimentos associado à mudança ao novo padrão contábil. O diferencial dos prazos estabelecidos no PIPCP, são prazos distintos de adoção para cada ente federativo, considerando suas particularidades, bem como prazos distintos de implementação por especificação do procedimento contábil, considerando também o gradualismo na implantação.

Assim sendo, a entrevistada relata que antes da publicação da Portaria STN nº 548/2015 o ERJ já vinha desenvolvendo trabalhos e projetos para a adoção das normas vigentes à época, através do GTCON-RJ.

Dentre os trabalhos relevantes, destacam-se, conforme relatado pela entrevistada:

[...] chegou a implantar aquelas planilhas de depreciação que os órgãos do Estado utilizam, cheguei a escrever, a esboçar aquele manual do tratamento inicial dos bens móveis e do intangível também e depois, [...] começou um trabalho de implantação da metodologia inicial de custeio no Estado, foi publicado um decreto, foi contratado um consultor, com objetivo de estabelecer a matriz inicial de custos no Estado e, este consultor, ele fez a parte inicial, [...] ia ter um projeto-piloto na SEEEDUC, na secretaria de educação e o projeto ficou parado durante um tempo.

Verifica-se que os trabalhos, metodologias e projetos acerca da adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais iniciados em 2011 era de competência do GTCON/RJ, que foi criado pelo Decreto Estadual nº 43.092, de 21 de junho de 2011. O principal desafio do GTCON/RJ foi a adequação da nova contabilidade com ênfase no patrimônio público. Neste sentido, foi relatado na entrevista que, alguns procedimentos já se encontravam implantados, uma vez que as mudanças da CASP já vinham sendo trabalhadas pelo GTCON/RJ desde 2007.

Este dado corrobora com a análise documental, realizada na subseção 3.1.1, uma vez que já havia 5 (cinco) Procedimentos Contábeis Patrimoniais já implantados desde 2015, relacionados ao resultado dos trabalhos do GTCON/RJ, quais sejam: (i) Demais créditos a receber; (ii) Dívida Ativa, tributária e não-tributária; (iii) Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas; (iv) Obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados; e (v) Provisão atuarial do RPPS.

Outra ação relevante, adotada pelo ERJ foi o investimento em tecnologia com a implantação do novo sistema contábil, denominado Sistema de Administração Financeira e Orçamentária do Estado do Rio de Janeiro (SIAFE-RIO) entre os exercícios de 2015 e 2016, ação também alinhada à convergência aos padrões internacionais, conforme relatado pela entrevistada:

[...] alinhamento às normas internacionais, a gente implantou o SIAFE-RIO [...] a gente utilizava o SIAFEM e estava migrando para o SIAFE. Então, foi nesse meio-tempo, de 2015 a 2016, que começou este trabalho de adequação do sistema, [...] aconteceu, [...] revisão de todos os normativos, das orientações, das notas técnicas e os [...] alguns procedimentos já estavam implantados e já tem normativos e os outros ainda não tem e a gente ainda vai iniciar um trabalho para poder fazer a adequação e o atendimento aos demais prazos.

Observa-se conforme relato da entrevistada que a partir da implementação do novo sistema contábil os trabalhos da SUBCONT ficaram voltados para a revisão dos normativos emitidos pelo órgão, bem como pela inserção da configuração no novo sistema contábil, denominado SIAFE-RIO, antes registrados no Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM).

Outro fato importante relatado na entrevista foi que, após a publicação da Portaria nº 548/2015, não houve um setor específico com a incumbência exclusiva de realizar os trabalhos e os estudos de implantação do PIPCP. Atualmente, as atividades do PIPCP encontram-se sob gestão da Superintendência de Normas Técnica (SUNOT).

Em suma, os dados revelam que, a partir de 2015 a atribuição de implantação dos demais PCPs, ainda não implantados à época, ficaram a cargo de outro setor (SUNOT), não possuindo um setor específico e exclusivo para a adoção. Logo em seguida, entre 2015 e 2016, os resultados demonstram que houve investimento em novo sistema contábil, denominado SIAFE-RIO, sendo os trabalhos e atividades redirecionados para a configuração e implementação dos PCPs no novo sistema contábil. Assim, nota-se que os trabalhos de adoção dos itens, não implementados, concorria com as atividades de iniciação do novo sistema contábil.

Na próxima subseção serão apresentados os dados acerca das dificuldades de implantação do PIPCP e as possíveis soluções encontradas na entrevista.

3.2.2.3 Dificuldades de Implantação do PIPCP e possíveis soluções

Esta subseção destina-se a descrever as dificuldades de implantação do PIPCP e as possíveis soluções de acordo com a entrevista.

Com relação ao sistema contábil a entrevistada relata que o SIAFE-RIO atende a necessidade da implantação dos PCPs. No entanto, informa que há dificuldade de integração com o sistema de arrecadação (ARR), para a contabilização da receita pelo regime de competência. A entrevistada complementa que, primeiro tem que realizar um estudo, a fim de entender o processo de contabilização, em seguida, montar o

roteiro apropriado para a contabilização. Por último, adaptar o sistema para a integração.

Em adição, a entrevistada relata também que não há um sistema de patrimônio que realize a integração com o SIAFE-RIO, a fim de efetuar o registro da depreciação, porém o sistema encontra-se preparado para receber os registros e os órgãos têm efetuado através de suporte documental.

Com relação aos prazos limites estabelecidos pela STN, a entrevista entende que, alguns prazos estão adequados à realidade do ERJ e outros não. Alguns casos envolvem procedimentos extremamente complexos, como: a contabilização da receita tributária; e a implantação dos procedimentos contábeis dos bens móveis, imóveis e ativos de infraestrutura.

Inferese que os PCPs que mais possuem dificuldades de implementação relacionados ao sistema integrado é a contabilização de receita pelo regime da competência e registro da depreciação relacionada aos bens imobilizados. Este dado corrobora com os estudos de Rosa et al. (2018), Oliveira (2018) e Silva et al. (2020).

A maior dificuldade elencada pela entrevistada na execução do processo de implantação dos PCPs advém da crise fiscal do Estado iniciada em 2016, que resultou na suspensão do projeto grandes, dentre outras consequências, conforme relatado pela entrevista:

[...] o maior desafio para a gente é a questão da crise fiscal do Estado, isso impactou muito os trabalhos, porque a gente passou por uma crise muito forte com **racionamento de recursos humanos, financeiros** também, que impactou na **implantação do SIAFE**, impactou na contratação de recursos humanos, então acaba que as **tarefas do dia a dia acabam prejudicando**, não no sentido ruim, acaba que os servidores precisam se dedicar às tarefas do dia a dia e a gente não consegue atuar nos projetos especificamente [...] então a maior dificuldade [...] está sendo a questão da crise que a gente está passando, racionamento de recursos [...] conciliar as atividades rotineiras [...] com os projetos que não são projetos pequenos, são projetos que demandam envolvimento da equipe, demandam envolvimento das demais áreas, é, então para mim a maior dificuldade. (grifo nosso)

Assim, com a crise fiscal, houve a necessidade de racionamento de recursos humanos e financeiro, que impactou principalmente na implantação do SIAFE-RIO. A entrevistada relata que com a falta de recursos humanos as tarefas dos projetos específicos que estavam em andamento relacionadas ao PIPCP acabaram competindo com as tarefas

diárias dos servidores.

Em adição, foi relatado que, devido à crise, houve muita rotatividade de pessoal, inclusive demissões em 2018. Atualmente o quantitativo de pessoal já foi repostado, com novas contratações, não sendo hoje um problema a falta de pessoal. No entanto, devido ao setor público possuir muitas especificidades e características que não existem no setor privado, os novos profissionais contratados precisam ter uma curva de aprendizado elevada, necessitando de treinamentos e capacitações da nova equipe, resultando então no atraso do PIPCP.

Outro fator relevante, informado pela entrevistada foi a recente situação de emergência na saúde pública, através da publicação Decreto Estadual nº 46.973 de 21 de março de 2020, provocada pelo COVID-19, que também impactou, negativamente, nas atividades dos profissionais da SUBCONT:

[...] a questão do coronavírus impactou diretamente os trabalhos, porque a gente teve aquele *lockdown* no início que prejudicou bastante e gera impactos até hoje [...] Aqui no Estado, é, em todo momento pode acontecer uma situação nova, então a gente fica à mercê dessas imprevisibilidades, mas como eu já respondi, alguns prazos estão adequados e outros não.

Além da crise fiscal que impactou significativamente na redução de profissionais na SUBCONT, a entrevista também informou que a partir da criação da Controladoria Geral do Estado (CGE-RJ), este quantitativo reduziu ainda mais.

Vale ressaltar que a SUBCONT era composta por servidores de carreira denominados Analista de Controle Interno até meados do ano de 2018, quando, por meio da edição da lei nº 7.989 de 14 de junho de 2018, foi aprimorado o sistema de controle interno do Poder Executivo e criada a Controladoria-Geral do Estado (CGE-RJ), órgão este que absorveu a carreira de Analista de Controle Interno, passando a ser denominado de Auditor do Estado. Neste sentido, apesar de constar dispositivo na Lei nº 7.989/2018 para que a SUBCONT desse apoio, por meio da cessão dos Auditores do Estado, para suprir as necessidades da SEFAZ (Subsecretaria de Contabilidade Geral), houve impacto direto na redução de servidores em atividade na SEFAZ, prejudicando na performance da implantação do PIPCP.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro (ERJ) a SUBCONT possui dentre outras atribuições a de coordenar, normatizar e configurar os procedimentos contábeis patrimoniais a serem registrados por toda a Administração Direta e Indireta do ERJ. Logo, é responsável

pelo processo de estudo e incorporação no sistema contábil do ERJ de todas as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e de todos dos normativos emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Neste sentido a entrevista acrescenta ainda outras consequências da crise:

[...] o que impactou diretamente no Estado foi a crise, mesmo, porque a gente..., quando criou o GTCO, [...] tinha uma Contadoria bem parruda, mais de 60 pessoas. E a gente contou com o envolvimento de outros órgãos e o estado estava mais potente naquela época. E em 2016, veio a crise e acabou com tudo [...] não desmobilizou só o nosso setor [...] desmobilizou o Estado, num contexto geral, então impactou todo o trabalho, de todo mundo.

[...]

Eu posso dizer que a crise desmobilizou muito este processo no Estado, porque, bem ou mal o **PICPCP** exige que a gente faça adequação nos sistemas, adequação em procedimentos que impactam pessoas e também capacitação dessas pessoas que estão envolvidas na ponta, nas setoriais, que vão realizar estes procedimentos.

[...]

A rotatividade de pessoas aumentou muito depois da crise financeira, então, isso também impacta diretamente o trabalho, atrasa o trabalho, [...] então isso acontece até hoje. (grifo nosso)

Assim, observa-se que os projetos que estavam em andamento acerca da implantação do PICPC foram afetados principalmente, pela falta de recurso humano para a adequação dos procedimentos no sistema contábil, bem como a falta de condições de capacitar das unidades gestoras que executaram os procedimentos normatizados e configurados pela SUBCONT.

Quanto à cooperação técnica de outros setores envolvidos, como setor de patrimônio, setor de planejamento do orçamento, setor de tecnologia da informação, setor de arrecadação, dentre outros a entrevistada relata que não há dificuldades de interação e os trabalhos ocorrem com realizações de reuniões, alinhamento em cronogramas, realização de estudos iniciais necessários à implantação dos PCPs.

Ao ser questionada sobre quais soluções seriam viáveis para superar esses desafios e dificuldades no processo de implementação, a entrevistada relata que já existe um projeto de retomada dos trabalhos para o atendimento dos prazos de implantação dos itens do PCP que ainda não foram adotados.

Para tanto, será publicada uma portaria criando um grupo de trabalho interno na SUBCONT, com o objetivo de revisar a Matriz de Saldos Contábeis (MSC), o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP). A entrevistada acrescenta ainda que existe apoio da alta administração da SEFAZ-RJ e

que à mesma entende a importância da implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro.

Nesta acepção, a entrevistada relata que a:

solução é planejar bem os próximos passos, nos próximos anos, para que a gente consiga ir, aos poucos, atendendo a esses projetos, de adequação às normas internacionais. Então, planejar, engajar a equipe envolvida, não só as equipes da SUBCONT, as demais equipes também [...] e também no trabalho de convencimento da alta administração da importância, da adequação desses procedimentos que são exigidos pela STN e, eu acho que é isso. Planejamento, engajamento e convencimento.

Em síntese, as maiores dificuldades elencadas pela entrevistada quanto à implementação do PIPCP são: falta de integração com o sistema de Arrecadação (ARR) para o registro de receita por competência; falta de integração com o sistema de Patrimônio para o registro de depreciação; racionamento de recursos financeiros provocados pela crise, resultando na rotatividade de pessoal, na falta de capacitação profissional e na falta de um setor exclusivo para a implantação do PIPCP. Como solução para enfrentar as dificuldades relatadas, a entrevista comenta da necessidade de convencimento da alta gestão, de planejar os próximos anos e do empenhamento da equipe envolvida.

A próxima subseção busca identificar as percepções dos servidores que atuam na Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT).

3.3 Percepção dos Profissionais da SUNOT sobre a Implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro

Esta subseção visa identificar a percepção dos servidores envolvidos no processo de implementação do PIPCP quanto ao conhecimento, entendimento e capacitação técnica; quanto às dificuldades; e quanto às possíveis soluções para superar os desafios encontrados neste processo, assim atingindo o terceiro e quarto objetivo específico.

Para tanto, foi aplicado questionário aos profissionais que atuam na Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT), este setor compõe a estrutura organizacional da Subsecretaria Geral de Contabilidade (SUBCONT) do ERJ. O roteiro do questionário encontra-se no Apêndice B.

A SUNOT foi escolhida pelo fato deste setor ter a incumbência precípua de: emitir normatização acerca de procedimentos contábeis para toda a administração direta e indireta do

ERJ com base nos normativos emitidos pelo CFC e pela STN; prestar apoio técnico contábil sobre esta normatização; e por elaborar configuração adequada a ser inserida no sistema contábil do ERJ para que todo o ERJ efetue os seus registros contábeis.

Assim, a incumbência de implementação PIPCP compete a SUNOT. Os resultados estão apresentados em 3 (três) partes: (i) característica dos respondentes, conhecimento, entendimento e capacitação técnica e (iii) percepção sobre as dificuldades encontradas e possíveis soluções.

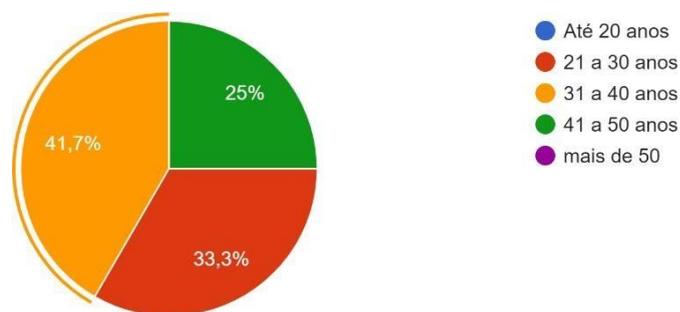
3.3.1 Característica dos Respondentes

O Bloco I do questionário tinha o propósito de identificar as características dos profissionais que atuam na área normativa da SUBCONT, para tanto foi questionado: idade, gênero, formação acadêmica, tempo de atuação e vínculo funcional. O bloco I contém ao todo 5 (cinco) questões fechadas, sendo 4 (quatro) múltipla escolha e 1 (uma) dicotômica.

Quando da análise da idade dos profissionais que atuam na SUNOT, observa-se que não possui profissionais com menos de 20 anos nem com mais de 50 anos.

A maioria dos respondentes possui idade entre 31 a 40 anos representando 41,7%. Já entre 21 e 30 anos é representado por 33,3% e a faixa etária de 41 a 50 anos é representada por 25%. Denota que a SUNOT possui uma equipe relativamente jovem. O Gráfico 4 demonstra a faixa etária dos respondentes.

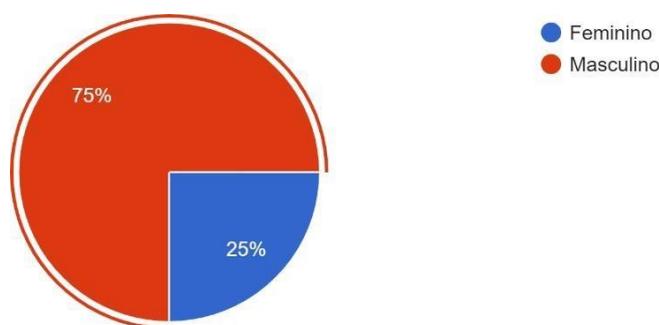
Gráfico 4 – Idade dos Respondentes



Fonte: A autora, 2020.

O Gráfico 5, apresenta o gênero dos profissionais. Observa-se que do total dos profissionais que atuam na SUNOT correspondem a 75% do gênero masculino e 25% do gênero feminino.

Gráfico 5 - Gênero dos Respondentes



Fonte: A autora, 2020.

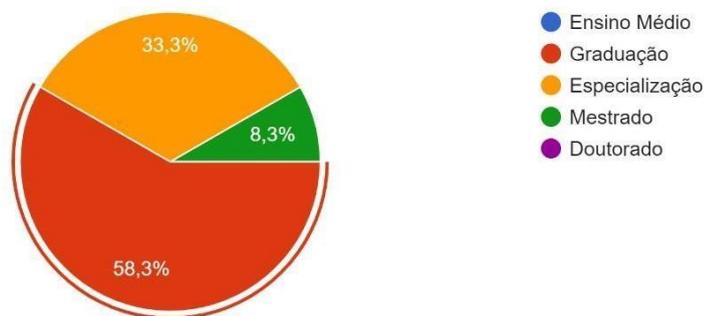
Quanto da formação acadêmica, a maioria possui graduação representada por 58,3%, em seguida 33,3% possui especialização e apenas 8,3% possui mestrado.

Observa-se que 100% dos respondentes possuem nível superior completo, o que denota alto grau de instrução, demonstrando que os profissionais se preocupam com o aprendizado.

O alto grau de instrução, desses profissionais, poderá contribuir para as demandas de implantação dos PCPs que ainda não foram adotados no ERJ.

Segue o Gráfico 6 que demonstra a formação acadêmica dos respondentes.

Gráfico 6 – Formação Acadêmica dos Respondentes



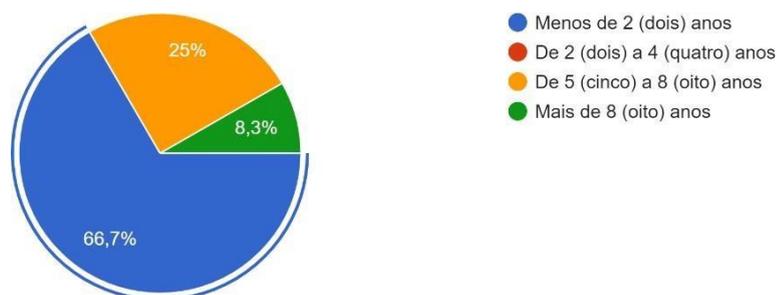
Fonte: A autora, 2020.

Em relação ao tempo de atuação dos profissionais, verificou-se que: 66,7% que representa a maioria, possui menos de 2 anos de atuação na SUBCONT; 25% atuam de 5 a 8 anos; e apenas 8,3% mais de 8 anos. Nenhum profissional respondeu que atua de 2 a 4 anos.

Este dado revela que a equipe atual da SUNOT é representada em sua maioria por profissionais relativamente novos no setor. Conforme informado na subseção 3.2.2.2, em 2016, iniciou-se a crise fiscal, sendo necessário realizar demissões, porém atualmente a equipe já foi repostada por novos profissionais.

Observa-se também que apesar de pouco tempo de experiência no setor, os profissionais possuem um grau de instrução elevado, conforme Gráfico 6 apresentado anteriormente, este dado contribui positivamente para a qualidade das atividades realizadas no setor.

Gráfico 7 – Tempo de Atuação na SUBCONT



Fonte: A autora, 2020.

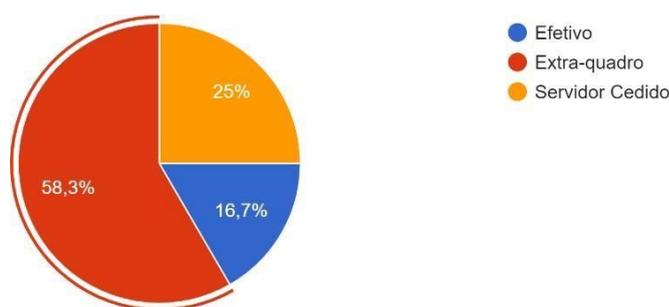
Quanto à análise do vínculo que o profissional possui com a SUBCONT, observou-se que: 58,3%, ou seja, a maioria é extra quadro; 25% são servidores cedidos, ou seja, não possuem vínculo profissional com o órgão que atuam; e 16,7% são efetivos, ou seja, são servidores públicos com vínculo empregatício na SEFAZ.

Tal dado revela que atualmente os profissionais que atuam na SUNOT, em sua maioria

não são servidores de carreira do quadro da SEFAZ-RJ (órgão de gestão máxima). Este dado corrobora com o apresentado na subseção 3.2.2.2, ou seja, após a criação da CGE-RJ, houve impacto diretamente na redução de servidores efetivos na SUBCONT. O Gráfico 8 apresenta o vínculo funcional.

A análise dos dados referentes ao vínculo do profissional e seu tempo de atuação, demonstram que há uma alta rotatividade no setor, consequentemente pode ocasionar atraso na implementação do PIPCP.

Gráfico 8 - Vínculo Funcional do Respondente



Fonte: A autora, 2020.

Na próxima subseção será apresentado o conhecimento, entendimento e capacitação técnica do profissional da área normativa da SUNOT.

3.3.2 Conhecimento, Entendimento e Capacitação Técnica

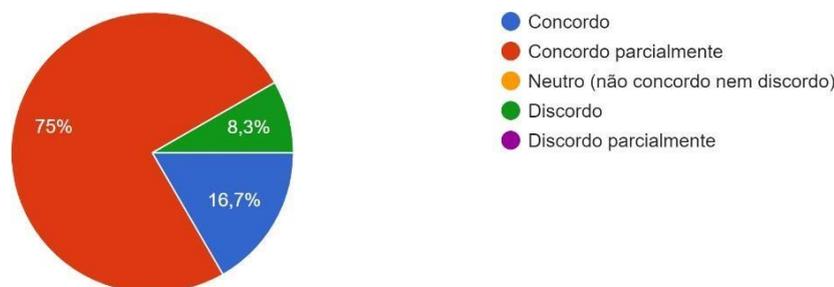
O Bloco II do questionário tinha o propósito de identificar a percepção dos profissionais que atuam na área normativa da SUBCONT acerca: dos aspectos normativos e capacitação técnica relacionados a implementação do PIPCP. O Bloco II contém ao todo 6 (seis) questões, sendo 3 (três) questões fechadas de Escala Likert de cinco pontos (Concordo, Concordo parcialmente, Neutro, Discordo e Discordo parcialmente) e 3 (três) questões fechadas de múltipla escolha. O Apêndice B apresenta o roteiro do questionário.

A questão 6 (seis) tinha o propósito de identificar o “conhecimento em relação as NBC TSPs emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), relacionadas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs).”

O Gráfico 9 apresenta o conhecimento dos profissionais sobre as NBC TSP que

dispõe sobre os PCPs.

Gráfico 9 – Conhecimento das NBC TSP - PCPs



Fonte: A autora, 2020.

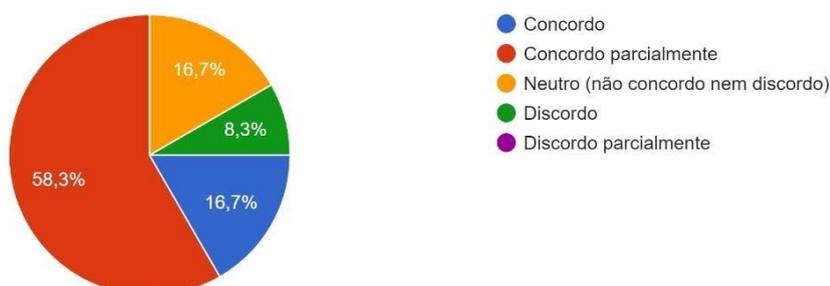
Através do Gráfico 9 é possível perceber que 75% dos profissionais concordam parcialmente que possuem amplo conhecimento, em seguida 16,7% concordam totalmente que possuem conhecimento e apenas 8,3% discordam, ou seja, entendem que não possuem um conhecimento satisfatório sobre as NBC TSP que versam sobre PCP.

Inferese que dentre os profissionais que atuam na área normativa da SUBCONT, observa-se que a maioria possui grande entendimento sobre as NBC TSP que versam sobre os Procedimentos Contábeis Patrimoniais, sendo um ponto positivo para realizar as tarefas do setor com qualidade e conhecimento.

A questão 7 (sete) tinha o propósito de identificar o “conhecimento em relação aos itens do MCASP emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), relacionados aos Procedimentos Contábeis Patrimonial (PCPs).”

O Gráfico 10 apresenta o conhecimento dos profissionais sobre os itens do MCASP que tratam sobre os PCPs.

Gráfico 10 – Conhecimento do MCASP - PCPs



Fonte: A autora, 2020.

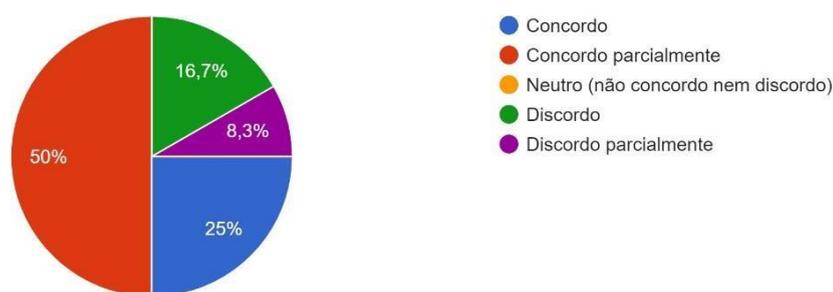
Através do Gráfico 10 é possível perceber que 16,7% dos profissionais concordam totalmente que possuem conhecimento sobre as os itens do MCASP que tratam sobre os PCPs; a maioria representada por 58,3% concorda parcialmente; 16,7% não concordam e

nem discordam; e 8,3% discordam da afirmação, ou seja, entendem que não possuem conhecimento satisfatório sobre os PCPs listado no MCASP.

O resultado revela que os profissionais que atuam na área normativa da SUBCONT, possuem grande entendimento sobre os PCPs existentes no MCASP, sendo relevante para o desenvolvimento das tarefas com qualidade no setor que atuam.

A questão 8 (oito) tinha o propósito de identificar a percepção dos profissionais acerca da compreensão da NBC TSPs emitidas pelo CFC e dos Manuais emitidos pela STN. O Gráfico 11 apresenta esses dados.

Gráfico 11 – Compreensão das NBC TSP e MCASP



Fonte: A autora, 2020.

Observa-se no Gráfico 11 que 25% concordam totalmente que estes normativos são de fácil compreensão; 50% já concordam parcialmente; apenas 16,7% discordam e 8,3% discordam parcialmente.

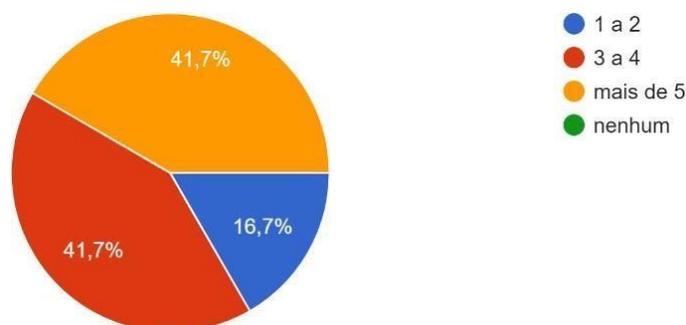
Nota-se que os profissionais da área normativa da SUBCONT possuem compreensão média das normas da CASP relacionadas ao PCP. Infere-se com este dado que os profissionais necessitam de capacitações específicas sobre o tema.

Este dado corrobora com o estudo de Nascimento et al. (2015), quando demonstra que os profissionais da área contábil do município de São Paulo, 73,17% consideravam que o MCASP era de média compreensão.

Vale ressaltar aqui, que conforme a STN, o MCASP visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio (BRASIL, 2018).

A questão 9 (nove) visou identificar a quantidade de cursos, eventos, congressos, dentre outros, que o respondente já participou relacionados à CASP. O Gráfico 12 demonstra a quantidade de cursos realizados pelos respondentes.

Gráfico 12 – Quantidade de Eventos que o Entrevistado já participou relacionados à CASP

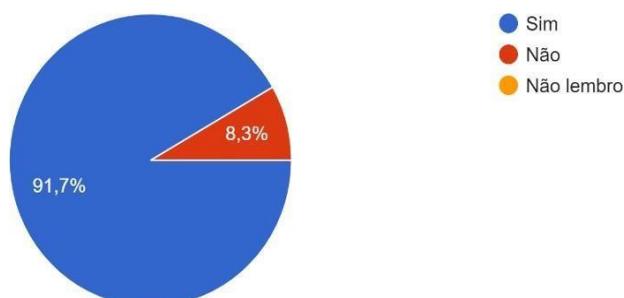


Fonte: A autora, 2020.

Conforme Gráfico 12, nota-se que 41,7% dos respondentes participou de mais de 5 eventos; 41,7% participou de 3 a 4 eventos e 16,7% participou de 1 a 2 eventos. Observa-se que 100% dos respondentes já participaram de eventos relacionados à CASP.

A questão 10 (dez) tinha o objetivo de identificar se os profissionais da área normativa conhecem o PIPCP. O Gráfico 13 apresenta esses dados.

Gráfico 13 – Conhecimento dos profissionais da SUNOT sobre o PIPCP



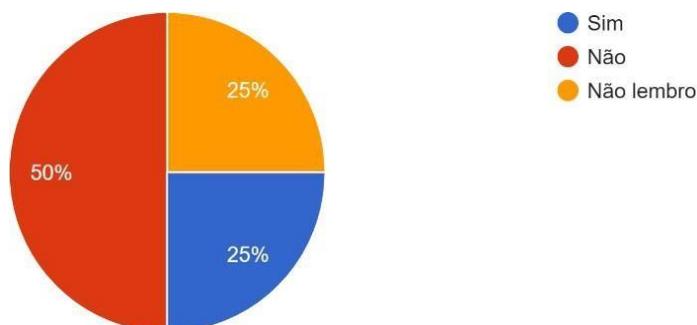
Fonte: A autora, 2020.

Observa-se no Gráfico 13 que 91,7% conhecem o PIPCP e que apenas 8,3% não conhecem.

Vale destacar que, desde 2015, após a publicação da Portaria nº 548/2015 a atribuição do PIPCP ficou a cargo da Superintendência de Normas Técnica (SUNOT), conforme relatado na subseção 3.2.2.2, logo nota-se que os profissionais desse setor conhecem o PIPCP, apenas 1 (um) respondente, que corresponde 8,3%, não tem conhecimento.

A questão 11 (onze) buscou identificar se os profissionais receberam treinamento ou capacitação técnica para a implementação do PCPs previstos no PIPCP.

Gráfico 14 – Treinamento e Capacitação Técnica



Fonte: A autora, 2020.

O Gráfico 14 demonstra que 25% dos respondentes receberam treinamento; 50% não receberam treinamento e 25% não lembram.

Ao analisar, observa-se que a maioria não recebeu treinamento sobre os PCPs dentro do setor, necessitando assim de qualificação especializada.

3.3.3 Percepção sobre as dificuldades encontradas e possíveis soluções

O Bloco III do questionário identificou a percepção dos profissionais acerca dos problemas enfrentados e quais soluções indicariam para superar as dificuldades enfrentadas neste processo de implementação do PIPCP. O Bloco III possui 2 (duas) questões abertas.

A questão 12 (doze) era do tipo aberta e buscou identificar a percepção dos profissionais da área normativa sobre os problemas enfrentados para a implementação do PIPCP. Apenas 10 (dez) entrevistado responderem o questionamento.

O Quadro 21 apresenta as respostas dos entrevistados.

Quadro 21 – Percepção dos respondentes sobre as dificuldades encontradas (continua)

Entrevistado	Respostas
E1	Falta de pessoal
E2	O viés orçamentário e excesso de leis
E3	Rotatividade de pessoal dificulta o processo, além da grande demanda de serviço e um efetivo pequeno de pessoal o que dificulta ainda mais o processo de implementação.

Quadro 21 – Percepção dos respondentes sobre as dificuldades encontradas (conclusão)

Entrevistado	Respostas
E4	Mão de obra especializada
E5	Falta de pessoal, Falta de cursos especializados
E6	
E7	
E8	Falta de investimento em qualificação profissional e profissionais melhor remunerados
E9	Falta de interesse dos gestores públicos e pessoal sem capacitação.
E10	Falta de pessoal, capacitação dos servidores, integração de sistemas
E11	Falta de pessoal e treinamento
E12	Em primeiro lugar mão de obra qualificada, cursos de capacitação, condições favoráveis de trabalho (Computador, internet e etc)

Fonte: A autora, 2020.

Conforme pode ser observado no Quadro 21 ao serem questionados sobre os problemas enfrentados pelo ERJ para a implantação do PIPCP, nota-se que a falta de capacitação e falta de pessoal, representam os maiores problemas relatados pelos profissionais da área normativa da SUBCONT, resposta dada pelos entrevistados, respectivamente, E4, E5, E8, E9, E11, E10, E12 e E1, E3, E5, E10, E11.

Tal fato indica que a equipe acredita que há um quadro pequeno de servidores para realizar as atividades e os mesmos devem ser capacitados.

Em contraposição, conforme evidência encontrada na subseção 3.2.2.2 a falta de pessoal não é um problema atual. No entanto, devido ao setor público possuir muitas especificidades e características que não existem no setor privado, os novos profissionais contratados precisam ter uma curva de aprendizado elevada, necessitando de treinamentos e capacitações da nova equipe, consequentemente resultando no atraso do PIPCP.

O E3 acrescenta ainda que: a “rotatividade de pessoal dificulta o processo, além da grande demanda de serviço e um efetivo pequeno de pessoal o que dificulta ainda mais o processo de implementação.” Segundo a percepção do E8 a dificuldade está atrelada a baixa remunerações do profissional. Infere-se que a rotatividade de pessoal ocorre até o momento atual que teve início após a crise fiscal, relatada na subseção 3.2.2.2. Já com relação à baixa remuneração, parece lógico afirmar que após o racionamento financeiro, provocado pela crise fiscal, a remuneração dos profissionais do setor foi afetada. Tal fato, também é citada no estudo de Nascimento (2019, p. 104): “existem Estados que ofertam boa remuneração aos

contadores, possibilitando maior retenção de talentos e conseqüentemente maior facilidade na implementação das mudanças contábeis. Outros, por sua vez, possuem uma carreira mal definida e quadro de pessoal escasso.”

O E2 concorda que o “viés orçamentário e excesso de leis” seja uma característica que contribua para a dificuldade de implementação do PCP. Vale lembrar que a implementação do PIPC veio resgatar o objeto da contabilidade que é o patrimônio, sendo por muitos anos desconsiderado, em detrimento do controle orçamentário que possuía maior destaque. Este viés orçamentário ainda pode ser considerado um desafio para alguns profissionais, já que a nova contabilidade do setor público requer atualização profissional e requer quebra de paradigmas dos contadores da área pública.

Por último, o entrevistado E9, E10 e E8, consideram respectivamente, a falta de interesse dos gestores públicos, a falta de integração sistêmica e a falta de condições favoráveis de trabalho (computadores e internet).

A questão 13 (treze) era do tipo aberta e buscou identificar quais sugestões os profissionais da área normativa indicam para solucionar os possíveis problemas enfrentados no processo de implementação do PIPCP. O Quadro 22 apresenta as respostas dos profissionais. Apenas 10 (dez) entrevistado responderem o questionamento.

Quadro 22 – Percepção dos respondentes sobre as soluções para superar as dificuldades encontradas

Entrevistado	Respostas
E1	Servidores dedicados à normatização e à implantação no sistema. Talvez um quadro permanente com essa finalidade
E2	Simplificação de normativos e leis
E3	Aumento no número de pessoal, manutenção do quadro técnico e capacitação continuada dos mesmos.
E4	Contratação de mão de obra e disponibilidade de tempo
E5	Capacitação da mão de obra.
E6	
E7	

Quadro 22 – Percepção dos respondentes sobre as soluções para superar as dificuldades encontradas

Entrevistado	Respostas
E8	Mais treinamento interno com os profissionais da contabilidade.
E9	Capacitação adequada para os servidores e um programa de conscientização para os gestores sobre a importância dessa implementação.
E10	Capacitação dos servidores em eventos nacionais da STN e CFC, contratação de pessoal para suprir as demandas e integração dos sistemas
E11	Novas Contratações e investimentos em capacitação
E12	Contração de pessoal, investimento em tecnologia.

Fonte: A autora, 2020.

Quanto às possíveis recomendações para superar os desafios e dificuldades encontrados na implementação do PIPCP, os entrevistados: E5, E8, E9 e E10 entendem que deve haver investimento em capacitações para desenvolver as atividades, o entrevistado E10 complementa ainda sobre a necessidade de capacitação em eventos nacionais da STN e CFC.

O entrevistado E1 indica como solução: a existência de um quadro permanente com a atividade específica de implementar o PIPCP. O entrevistado E3 relata a manutenção do quadro técnico, ou seja, manter os profissionais nas atividades inerentes ao PCP evitando a rotatividade e capacitação técnica continuada desses profissionais envolvidos no processo.

Conforme também relatado no Quadro 21 como dificuldades de implementação, os entrevistados E3 E4, E10, E11 e E12 indicam como solução o aumento no quantitativo de pessoal no setor.

O entrevistado E10 indica como solução a integração de sistema e o E12 indica investimento em tecnologia.

O E9 entende a necessidade de um programa de conscientização para os gestores sobre a importância dessa implementação.

Segundo E2 há necessidade de simplificação de normativos e leis.

3.4 Soluções para as dificuldades de implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro

Esta subseção buscou consolidar as informações prestadas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do PIPCP no ERJ, visando propor soluções para as dificuldades encontradas neste processo.

Vale lembrar que, a adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais teve grande avanço após criação do GTCON/RJ, em 2011. Os trabalhos do GTCON/RJ ocorreram através dos esforços de diversos órgãos, visando adequar a contabilidade às normas vigentes à época. Os resultados deste trabalho resultaram na implantação de 5 (cinco) procedimentos antes de 2015, ano de início dos prazos limite obrigatórios determinados pela Portaria STN nº 548/2015.

Desde então os dados da pesquisa revelam que, atualmente, a implantação dos PCPs tem sido ineficaz, uma vez que ainda existem 8 (oito) procedimentos em implementação, sendo 7 (sete) em atraso.

Os resultados da entrevista demonstram que a crise fiscal, iniciada em 2016, impactou, dentre outras, na descontinuidade dos projetos que estavam em andamento. Em complemento, os dados revelam que, os trabalhos e as atividades que antes eram efetuados pelo GTCON/RJ foram descontinuados e transferidos para a SUNOT, resultando na concorrência das atividades do dia a dia deste setor.

Isto posto, a fim de propor soluções para as dificuldades encontradas na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) pelo ERJ, os dados da pesquisa revelam as seguintes soluções apontadas pelos profissionais envolvidos neste processo. Tais dados encontram-se no Quadro 23.

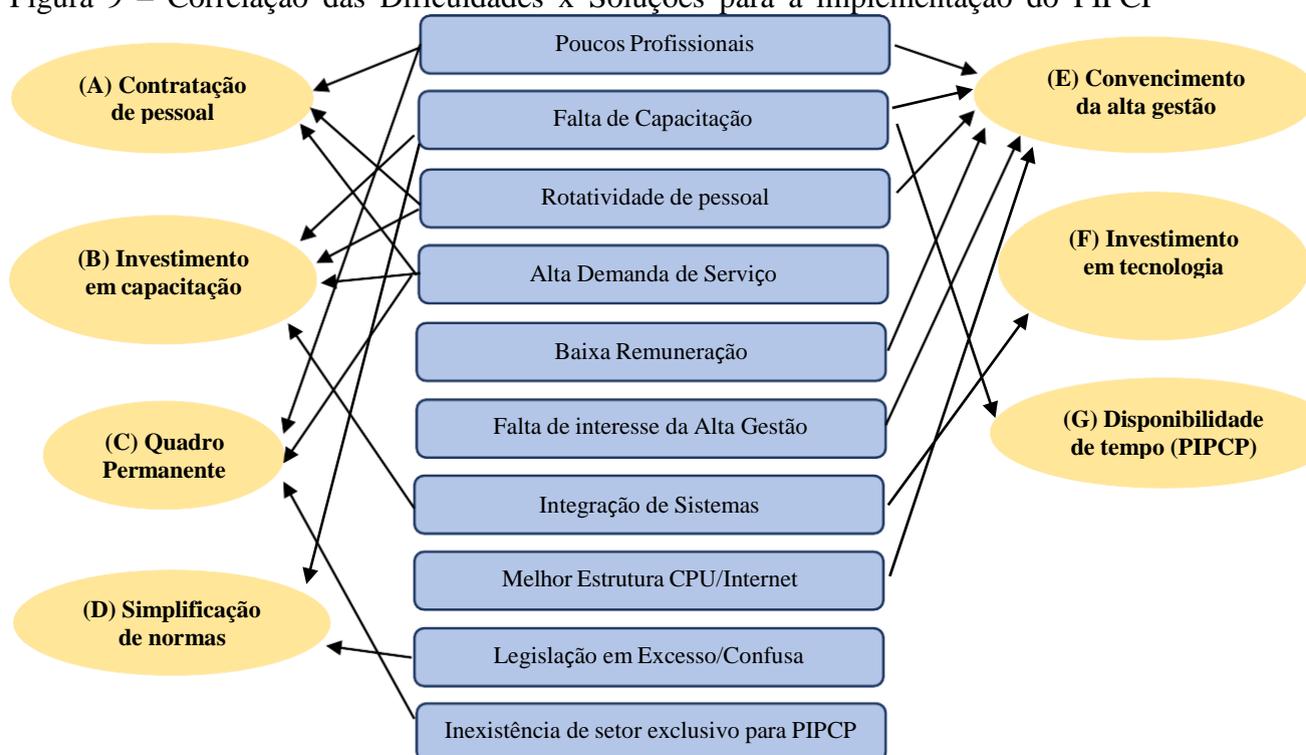
Quadro 23 – Soluções das dificuldades de implementação do PIPCP

Soluções
(A) Contratações para suprir as demandas
(B) Investimento em capacitação
(C) Quadro permanente de servidores dedicados aos estudos e à implantação dos PCPs
(D) Simplificação de normativos e leis
(E) Convencimento da alta Gestão
(F) Investimento em tecnologia
(G) Disponibilidade de tempo para implementação do PIPCP

Fonte: A autora, 2020.

A Figura 9 apresenta a correlação das soluções para as dificuldades encontradas na pesquisa.

Figura 9 – Correlação das Dificuldades x Soluções para a implementação do PIPCP



Fonte: A autora, 2020.

Observa-se na Figura 9 que as soluções que mais buscam atender as dificuldades são: convencimento da alta gestão e investimento em capacitação, solucionando respectivamente, 6 (seis) e 4 (quatro) dificuldades.

A necessidade da alta gestão estar alinhada aos procedimentos contábeis que o ERJ deve adotar é de suma importância para a implementação dos procedimentos que ainda não foram adotados até o momento. Com a redução de recursos financeiros provocada pela crise fiscal, algumas dificuldades foram percebidas. Neste sentido, acredita-se que o convencimento da alta gestão sobre a relevância do PIPCP, impactaria: no aumento de funcionários no setor; em maior investimento para a capacitação; em melhor remuneração dos profissionais, diminuindo assim a rotatividade; em melhor estrutura CPU/Internet; e em integração sistêmica. Ressalta-se que, diversas pesquisas relatam que uma das principais barreiras na implementação dos procedimentos contábeis, dos entes federativos, é a falta de interesse da alta gestão (OLIVEIRA, 2018; NASCIMENTO, 2019; SILVA et al, 2020). Nascimento (2019) complementa que existem entes federativos com realidades diversas, alguns oferecem boa remuneração, possibilitando maior retenção de talentos e por consequência maior facilidade na implementação dos procedimentos contábeis, por outro

lado, outros possuem uma carreira não estruturada e quadro reduzido de profissionais, sendo consequência da falta de entendimento dos gestores sobre a importância de adequação às normas internacionais.

O processo de implantação do PIPCP não é tarefa fácil e depende também que os profissionais envolvidos nesta atividade sejam capacitados, para efetuar os procedimentos exigidos pelas normas contábeis. Neste sentido, conforme dados da pesquisa, o investimento em capacitação também foi apresentado como solução para as dificuldades enfrentados pelo ERJ. Isto posto, por meio de investimento em capacitações, é possível, melhorar a qualificação dos profissionais, tornando-os preparados para efetuar as atividades acerca do PIPCP, inclusive quando da necessidade de integração sistêmica que necessita de um maior envolvimento dos profissionais. Por consequência, a capacitação reduziria a alta demanda de serviço e a alta rotatividade dos servidores.

A contratação de pessoal na Administração Pública, ocorre por meio de cessão de contadores de demais órgãos; nomeação por concurso público; e nomeação em cargo em comissão. É notório que, para que ocorra a contratação deva haver, primeiramente, o convencimento da alta gestão, que também foi entendido como solução para as dificuldades nesta pesquisa. Por consequência, com a contratação de pessoal, será possível solucionar os seguintes entraves: falta de pessoal; rotatividade; e alta demanda de serviço no setor.

Os achados da pesquisa revelam que não há um setor específico para os estudos e os trabalhos para implementar os procedimentos contábeis que ainda não foram adotados. Sendo assim, esta atividade concorre com as atividades do dia a dia dos profissionais que atuam na SUNOT. Desta maneira, recomenda-se: criação de uma equipe dedicada a implementação do PIPCP; por consequência diminuiria a alta demanda de serviços e aumentaria a quantidade de profissionais dedicados a uma única atividade.

Segundo Feijó (2012) para a adoção da nova contabilidade que possui ênfase no controle patrimonial é necessária uma nova postura do contador, inclusive sobre a quebra de paradigmas e costumes já enraizados (controle orçamentário). Por outro lado, Oliveira (2018) cita em sua pesquisa que um dos entraves percebidos como dificuldades pelos profissionais seria inúmeras alterações nos normativos publicados pelos órgãos reguladores. Neste sentido, os achados da pesquisa revelam que a solução relacionada à legislação seria a simplificação desses normativos, bem como a capacitação continuada dos servidores, a fim de se manterem alinhados com as normas publicadas pela STN e pelo CFC.

Quanto ao Sistema Contábil do ERJ, foi relatado que há dificuldade de integração com

o sistema de arrecadação (ARR) e com o sistema de patrimônio, para a contabilização respectivamente, da receita pelo regime de competência e da depreciação. Neste sentido, como solução para esta dificuldade, entende-se que deva haver investimento em tecnologia para que seja possível a integração sistêmica, visando a implantação desses procedimentos contábeis.

Por último, conforme entrevista foi relatado que aos prazos limites obrigatórios estabelecidos pela STN são adequados a realidade do ERJ. No entanto, para alguns casos envolvem procedimentos extremamente complexos, como: a contabilização da receita tributária; e a implantação dos procedimentos contábeis dos bens móveis, imóveis e ativos de infraestrutura, a entrevista entende que os prazos poderiam ser mais dilatados. Logo infere-se que a disponibilidade de tempo para a implantação do PIPCP seria possível diminuir a alta demanda de serviço.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Antes de expor as considerações finais, é relevante trazer mais uma vez a temática abordada nesta pesquisa.

Em 2015 a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou a Portaria STN nº 548/2015, este normativo trouxe o anexo titulado de Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), onde estipulou prazos limites e ações necessárias a serem seguidas por todos os entes federativos para a implantação desses procedimentos. Esta ação da STN está alinhada, principalmente, ao propósito de reafirmar o objeto da contabilidade, ou seja, o controle patrimonial, já que por anos foi desconsiderado, em detrimento ao controle orçamentário que possuía maior destaque.

O PIPCP trouxe procedimentos a serem seguidos pelos entes, e observa-se em diversas pesquisas que esta mudança na contabilidade do setor público não é tarefa fácil e vem acontecendo de forma gradual, visto que há diversas dificuldades encontradas.

Neste sentido, tendo em vista que o ERJ, como ente federativo, deve seguir os procedimentos estabelecidos pela STN, o presente estudo buscou responder a seguinte questão: como superar as dificuldades de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro, a partir da publicação da Portaria nº 548/2015?

Neste contexto, o objetivo geral desta pesquisa consiste em: propor soluções para as dificuldades encontradas na implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) pelo ERJ, relativo ao processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) aos padrões internacionais, estabelecidos pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) publicado pela Portaria STN nº 548/2015.

Para o alcance do objetivo, foi realizado um estudo de caso na Subsecretaria Geral de Contabilidade (SUBCONT) do ERJ, pelo fato desta ser o órgão Central do Subsistema de Contabilidade do ERJ, possuindo atribuições de coordenar, normatizar e configurar os procedimentos contábeis patrimoniais a serem registrados por toda a Administração Direta e Indireta do ERJ alinhados aos normativos emitidos pela STN.

Para o atendimento do objetivo geral, foram estabelecidos 4 (quatro) objetivos específicos: (i) verificar a que nível se encontra a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Estado do Rio de Janeiro (ERJ); (ii) descrever as ações realizadas para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais pelo Estado do Rio de Janeiro

(ERJ); (iii) identificar os desafios e as dificuldades percebidas pelos profissionais envolvidos no processo de implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) no Estado do Rio de Janeiro (ERJ); e (iv) apontar as recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implementação do PIPCP no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), sugeridas pelos profissionais envolvidos neste processo.

Em relação ao primeiro objetivo, que demonstra o nível de implementação do PIPCP no ERJ, os dados revelam que em 2015, ano de publicação da Portaria STN nº 548/2013, o ERJ já tinha operacionalizado grande parte dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), representado por 26% de implementação. Já 47% dos PCPs encontravam-se com status de “em implantação”, ou seja, já haviam iniciados os trabalhos e as atividades operacionais. Em contrapartida, no ano de 2019 os dados revelam que há 7 (sete) procedimentos contábeis em atraso de implementação, ou seja, com prazos limites já ultrapassados, conforme estipulado pela STN. Infere-se, neste caso, que o nível de implementação em 2019 tem sido ineficaz.

Na execução do segundo objetivo, foi verificado que as ações para a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais pelo ERJ antecederam a publicação do PIPCP. Os dados revelam que, em 2011, foi criado o Grupo Técnico de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro (GTCON/RJ), sendo dividido em 6 (seis) subgrupos, com a finalidade de estudar e propor metodologia de implementação para a contabilização dos procedimentos contábeis patrimoniais. Os esforços do grupo técnico, resultaram na implementação de 5 (cinco) PCPs e na elaboração de diversos normativos emitidos pela SUBCONT, a fim de subsidiar e orientar toda a Administração Direta e Indireta do ERJ, quanto aos registros do PCP.

Os dados revelam que a partir de 2015 a atribuição de implantação dos demais PCPs, ainda não implantados à época, ficaram a cargo de outro setor (SUNOT). Logo em seguida, entre 2015 e 2016, os resultados demonstram que houve investimento em novo sistema contábil, denominado SIAFE-RIO, sendo os trabalhos e atividades redirecionados para a configuração e implementação dos PCPs no novo sistema contábil. Assim, nota-se que os trabalhos de adoção dos itens, não implementados, concorria com as atividades de iniciação do novo sistema contábil no ERJ.

Verificou-se que o novo sistema contábil atende a necessidade da implantação dos PCPs. No entanto, há dificuldade de integração com o sistema de arrecadação (ARR), para a contabilização da receita pelo regime de competência e com o sistema de patrimônio, para efetuar o registro da depreciação, porém os órgãos têm efetuado o registro por suporte documental.

Para o alcance do terceiro objetivo investigou-se a percepção dos profissionais

envolvidos no processo de implementação do PIPCP, para tanto fez-se entrevista com a Subsecretária de Contabilidade Geral do Estado do Rio de Janeiro e questionário com os profissionais que atuam na área normativa da SUBCONT, pelo fato de ser o setor com a incumbência de implementar os PCPs, desde a publicação do PIPCP em 2015.

Em relação ao perfil dos profissionais da área normativa da SUBCONT, os resultados apresentam que: a maioria possui idade entre 31 a 40 anos e é do gênero masculino. Quanto à formação acadêmica, dos 12 entrevistados 33,3% possui especialização e 8,3% possui mestrado. Os resultados demonstram que os profissionais possuem grau de instrução elevado, podendo contribuir para as demandas de implantação dos PCPs que ainda não foram adotados no ERJ. No entanto, os dados demonstram que a maioria possui menos de 2 (dois) de atuação na SUBCONT, representado por 66,7%, este dado revela que os profissionais possuem pouca experiência no setor. Nota-se que, após 2016, iniciou-se a crise fiscal no Estado, sendo necessário realizar demissões em 2018, porém atualmente a equipe já foi reposta por novos profissionais.

Ainda acerca das características dos respondentes, o estudo mostra que a maioria dos profissionais (58,3%) é extra quadro, ou seja, não é servidor de carreira do quadro da SEFAZ-RJ (órgão de gestão máxima). O estudo revela que após a criação da CGE-RJ, houve impacto diretamente na redução de servidores efetivos na SUBCONT.

Os dados referentes ao vínculo do profissional e seu tempo de atuação, demonstram que há uma alta rotatividade no setor, conseqüentemente pode ocasionar atraso na implementação do PIPCP.

Com relação ao conhecimento, ao entendimento e à capacitação técnica o estudo demonstra que a maioria dos profissionais da área normativa da SUNOT possui: conhecimento sobre os PCPs listados nas NBC TSPs e no MCASP; compreensão média sobre esses normativos; conhecimento sobre PIPCP (91,7%); e participação em mais de 5 eventos relacionas a CASP (41,7%) e 41,7% em 3 a 4 eventos. Esses dados representam um ponto positivo para a realização das tarefas do setor com qualidade e conhecimento.

Além disso, com base na entrevista e no questionário, a pesquisa revela que as maiores dificuldades para a implementação do PIPCP, são: o racionamento de recursos humanos e o racionamento financeiro, provocados pela crise fiscal que teve início em 2016 e que possui resultados até hoje, prejudicando assim as atividades e projetos do PIPCP que estavam em andamento no ano de 2015. O principal desafio do GTCON/RJ foi a adequação da novacontabilidade com ênfase no patrimônio público, tendo em vista a necessidade de padronização contábil e o resgate do patrimonial, alinhados às Normas Contábeis

Internacionais. A percepção dos profissionais da área normativa da SUBCONT indica que a falta de pessoal e a falta de capacitação dos poucos que existem, são as maiores dificuldades enfrentadas. Em contraposição, a entrevista com a Subsecretária conclui que a falta de pessoal não é um problema atual. No entanto, devido ao setor público possuir muitas especificidades e características que não existem no setor privado, os novos profissionais contratados precisam ter uma curva de aprendizado elevada, necessitando de capacitações da nova equipe, o que resulta no atraso da implantação do PIPCP.

Para o atingimento do quarto objetivo, este estudo, ainda deseja propor recomendações para solucionar os desafios e as dificuldades na implantação dos PCPs pelo Estado do Rio de Janeiro, assim respondendo também à questão da pesquisa.

Neste sentido, com base nos resultados encontrados na entrevista e no questionário, as soluções que buscam atender uma maior quantidade de dificuldades, conforme apresentado na Figura 9, da subseção 3.4, são: convencimento da alta gestão sobre a importância da implementação do PIPCP alinhados ao processo de convergência aos padrões internacionais; investimento em capacitação dos profissionais envolvidos no processo de implementação do PIPCP; contratação de pessoal; e criação de equipe dedicada à implementação dos procedimentos contábeis ainda não adotados pelo ERJ.

Em síntese, ao analisar os 4 (quatro) objetivos específicos propostos na pesquisa, conclui-se que o estágio de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) no ERJ, tem sido ineficaz, considerando que existem procedimentos com prazos limites já ultrapassados, conforme determinado pela Portaria STN nº 548/2015. Tal atraso decorre, principalmente pelo racionamento financeiro e humano provocados pela crise fiscal no Estado iniciada em 2016 que perdura até hoje, resultando na redução do quantitativo de profissionais dedicados à implantação dos PCPs.

A importância deste estudo se dá pela relevância que a “nova contabilidade” tem para a sociedade brasileira. Assim, pretende-se contribuir para o alinhamento aos padrões internacionais, proporcionando maior transparência nos Relatórios de Governo e padronização das contas públicas, que passou a ter como principal foco o objeto de estudo da ciência contábil, no caso o patrimônio público.

Para a STN é de suma importância que os entes federativos registrem as atos e fatos dos fenômenos patrimoniais de forma padronizada, visando atender a consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.

Neste sentido, o estudo impacta no aperfeiçoamento efetivo das atividades de

contabilidade do ERJ, ao propor sugestões e recomendações, sobretudo inerente ao processo de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimonial estabelecidos no PIPCP pela STN.

Por fim, sugere-se para pesquisas futuras, análises acerca de outros aspectos, como: a investigação da implantação do PIPCP, por meio de dados coletados através dos registros contábeis efetuados pela Administração Pública Estadual extraídos das Demonstração Contábil Aplicada ao Setor Público (DCASP) e de Notas Explicativas; investigação da percepção dos profissionais de outros setores da SUBCONT, uma vez que foi somente investigado, neste estudo, a percepção dos profissionais da área normativa; investigação da implementação de itens do PIPCP separadamente; e realização de pesquisas visando comparar com os dados do Estado do Rio de Janeiro.

Sugere-se, também, que esta pesquisa possa ser efetuada por outros entes que se encontram-se em processo de implantação do PIPCP, principalmente municípios que possuem prazos de implantação mais dilatados.

REFERÊNCIAS

ALBERTI, V. *Manual de História Oral*. 3 Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.

AMARAL, N. A. L. A.; VICENTE, E. F. R.; BOLFE, C. Estudos sobre o regime de competência no setor público brasileiro: os desencontros da discussão acadêmica. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 13, n. 40, p. 20-36, 2014.

ALMEIDA, F. G. L. D., CARVALHO, R. S. D., SANTOS, W. J. L. D.; BEZERRA, S. L. A. (2017). Reavaliação e Depreciação de Ativos no Setor Público—O Exemplo da Prefeitura de Caçador—SC, em 2014. *Revista Contabilidade e Controladoria*, v. 9, n. 2, p. 109 -122, 2017.

AMORIM, F. B.; TOMAÉL, M. I. O uso de sistemas de informação e seus reflexos na cultura organizacional e no compartilhamento de informações. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, v. 1, n. 1, p. 74-91, 13 jun. 2011.

BRAGA, I. A.; BEZERRA FILHO, J. E. Convergência às NBCASP e ao MCASP: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. In: CONGRESSO ANPCONT, 10, Ribeirão Preto, 2016. *Anais...* São Paulo: ANPCONT, 2016. p. 25-8

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Disponível em:< https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. *Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público 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*. Disponível em:< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>>. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. 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 com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*.

BRASIL. Secretaria Do Tesouro Nacional (STN). Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013a. *Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis*

aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: < <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br>>. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. Secretaria Do Tesouro Nacional (STN). Nota Técnica nº 5/2013/CCONF /SUCON/STN/MF-DF, de 21 de novembro de 2013b. *Contabilidade Governamental-Tesouro Nacional -Orientações acerca da Portaria STN nº 634, de 19 denovembro de 2013.* Disponível em: < <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br>>. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. Secretaria Do Tesouro Nacional (STN). Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015. *Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual.* Disponível em: < <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br>>. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. Secretaria Do Tesouro Nacional (STN). Matriz de Saldos Contábeis – Regras Gerais e Principais Observações, 2017a. Disponível em: < <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br>>. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. Secretaria Do Tesouro Nacional (STN). *Estrutura Conceitual da CASP –Panorama Geral SECOFEM/2017*, 2017b. Disponível em: < <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br>>. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. Secretaria Do Tesouro Nacional (STN). *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)*, 8ª Ed., Brasília, DF, 2018. Disponível em: < <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br>>. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRUSCA, I.; GÓMEZ-VILLEGAS, M.; MONTESINOS, V. Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS in Latin America. *Public Administration and Development*, v. 36, n. 1, p. 51-64, 2016.

CALADO, J. E. S.; TEIXEIRA, A. M. C. Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 19, n. 3, p. 485-503, 2016.

CHAN, J. L. International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. *The Harmonization of Government*, v. 21, p. 1-15, 2008.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. *Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras 124 providências.* Brasília, 2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). *Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.* Brasília, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Normas internacionais de contabilidade para o setor público. Manual da IFAC de Pronunciamentos Internacionais de

Contabilidade Do Setor Público, Brasília, 2010

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução nº 1.367, de 25 de novembro de 2011. *Altera o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/07*. Brasília, 2011

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. *Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público*, Brasília, 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). NBC TSP – do Setor Público. 2020

Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/> > Acesso em: 28 out. 2020

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 07, de 22 de setembro de 2017. *Aprova a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado*. Brasília, 2017

DAVIS, N. Accrual Accounting and the Australian Public Sector: a legitimation explanation. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, v. 4, n. 2, p. 59-78, 2010.

DINIZ, J. A.; DA SILVA, S. F. S.; SANTOS, L. D. C.; MARTINS, V. G. Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 9, n. 3, set. 2015.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. D. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 2009. *Anais...* São Paulo: USP, 2009

FEIJÓ, P. H.; CARVALHO JUNIOR, J. P.; BARBOSA, D. D., ALMEIDA, F. C.; SANTOS, V. M. *Entendendo a Contabilidade Patrimonial Aplicada ao Setor Público Mudanças. Do Ativo ao Patrimônio Público*. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2017

FEIJÓ, P. H. *Entendendo as Mudanças: na Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2013

FEIJÓ, P. H. *Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público Mudanças: na Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2015

FEIJÓ, P.H. Entrevista Professor Paulo Henrique Feijó. *Revista TCEMG*, v. 85, n. 4, p. 15-27, 2012

FEIJÓ, P. H; BUGARIM, M. C. C. Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 173, p. 78-89, 2008

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. D. Convergência Brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

HERBEST, Fabricio G. Regime de Competência no Setor Público: A experiência de implementação de diversos países. *In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (ANPCONT)*, 4., 2010. Anais... Natal: ANPCONT, 2010.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *IPSAS 1—Presentation of Financial Statements*. United Kingdom, LONDON, 2006 Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-1-presentation.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2020.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *ISSAI 20 - Princípios de transparência e accountability*, 2010

IUDÍCIBUS S.; MARTINS E.; KANITZ S. C.; CATILHO E.; BENATTI L.; EBER FILHO E.; DOMINGUES FILHO E., *Contabilidade Introdutória*. 9. Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1998

FONTES FILHO, J. R.; NAVES, G. G. A contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da accountability horizontal: a percepção dos usuários. *BBR-Brazilian Business Review*, v. 11, n. 3, p. 1-28, 2014

LIMA, R. L. D.; LIMA, D. V. D. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 16, n. 38, p. 166-184, 2019.

LINO, A. F.; Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas. 2015. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015. doi:10.11606/D.96.2015.tde-06102015-163641. Acesso em: 26 out. 2020.

MALHOTRA, N. K. *Pesquisa de Marketing: Foco na Decisão*. 3. Ed. São Paulo. Pearson Prentice Hall, 2011.

MARTINS, G. A., THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAPURUNGA, P. V. R.; MENESES, A. F. D.; PETER, M. D. G. A. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle*, Fortaleza, v. 9, n. 1, p. 87-107, 2011.

MENDES, B. T; MARQUES, A. V. C. M. A Convergência aos padrões internacionais de contabilidade Aplicada ao setor público: um estudo realizado com os servidores públicos do

município de Monte Carmelo/-MG, 2017

MOUSSA, B. On the International Convergence of Accounting Standards. *International Journal of Business and Management*. V. 5, n. 4, p. 89-92, 2010

MARQUES, L. R.; BEZERRA FILHO, J. E.; CALDAS, O. V. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e161973-e161973, 2020.

MORÁS, V. R.; KLANN, R. C. Percepção dos Contadores Públicos do Estado de Santa Catarina em Relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 15, n. 36, p. 49-76, 2018.

NASCIMENTO, L. S. D.; SANTOS S. P. D. E; VICENTE, E. F. R. Relação entre evidenciação contábil dos investimentos públicos e assimetria informacional. *Revista Reuna*, v. 17, n.3, p. 33-52, 2012.

NASCIMENTO, et al. A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. *In: Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*. 2015.

NASCIMENTO, C. F. F. D. *As Vantagens e os Desafios da Implementação das IPSAS no Brasil sob a Perspectiva do Tribunal de Contas da União*. 2019. 137 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Finanças) - Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra.

OLIVEIRA, S. C. C. D. O. *As Vantagens e Dificuldades na Adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Município de São Bernardo do Campo-São Paulo*. 2018. 58 f. Monografia (Especialização Gestão Pública Municipal). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2018.

PADRONES, K. G. D. S. A.; COLARES, A. C. V.; SANTOS, W. J. L. Análise do Grau de Implantação das IPSAS nas Entidades Públicas Brasileiras e suas Principais Limitações no Processo. *In: Anais do XXVI Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2014.

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

PIZIO, L. S.; MOSCHETTA, C.; VENDRUSCOLO, M. I. Adoção das Normas Contábeis Internacionais no Setor Público Brasileiro: Percepção dos Contadores Públicos do Rio Grande do Sul. *In: XX USP International Conference In Accounting*. 2020. Disponível em <<https://congressousp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 21 out. 2020.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. *Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais*. *In: Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2006

RIO DE JANEIRO. Decreto Estadual nº 43.092, de 21 de junho de 2011. *Institui grupo de trabalho de procedimentos contábeis - GTCON/RJ, no âmbito do poder executivo estadual, e*

dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ, 2011a

RIO DE JANEIRO. Decreto Estadual nº 46.628, de 03 de abril de 2019. Altera e consolida a estrutura organizacional da secretaria de estado de fazenda, e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ, 2019

RIO DE JANEIRO. SEFAZ/SEPLAG nº 131, de 30 de dezembro de 2011, 2011b

ROSA et al. Convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade: Um Estudo de Caso na Universidade Federal Fluminense. *Pensar Contábil*, v. 21, n. 74, p. 41-61, 2018.

ROJE, G.; VAŠIČEK, D.; VAŠIČEK, V. Accounting regulation and IPSAS implementation: Efforts of transition countries toward IPSAS compliance. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, December, v. 6, n. 12, 2010.

SANTOS, S. M. C. D.; ALVES, M. T. V. D. Impacto da Adoção Das IPSAS em Demonstrações Financeiras Preparadas em Conformidade com o POCP: O Caso da CFP. *Revista Universo Contábil*, v. 11, n. 4, p. 184-205, 2015.

SASSO, M. *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais.* 2017. 278 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SAUERBRONN, F. F.; SILVA, G. E. Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo novo na Nova Contabilidade Pública. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, v. 4, n. 1, p. 53-68, 2017.

SILVA, G. D. S. *Avaliação e depreciação do Ativo Imobilizado do Governo no Estado do Rio de Janeiro: desafios na implantação dos procedimentos contábeis.* 2014. 124 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro.

SILVA, M. S.; DE ASSIS, F. A. A história da contabilidade no Brasil. *Negócios em Projeção*, v. 6, n. 2, p. 35-44, 2015.

SILVA A. T. D. S.; ARAÚJO R. D. S.; ARAÚJO N. L. D. S. Uma análise bibliométrica sobre as publicações dos periódicos qualis/capes e da web of science: a trajetória da produção acadêmica sobre as ipsas e ipsasb| a bibliometric analysis on publications by qualis/capes journals and the web of science: the path of academic production on ipsas and ipsasb. *Revista Brasileira de Gestão e Inovação (Brazilian Journal of Management & Innovation)*, v. 7, n. 3, p. 100-119, 2019

SILVA, L. M. da. (2004). Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. 7 Ed. São Paulo, SP: Atlas.

SILVA, A. C. R. *Metodologia da Pesquisa aplicada à contabilidade* : Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias , Dissertações, Teses. 3ed. São Paulo,

Editora Atlas, 2010.

SILVA et al. A Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais Feita pelas Entidades Mineiras. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, v. 38, n. 1, 2020.

SÖTHER, A.; SCARPIN, J. E. Estudo n 14 do IFAC: impactos na implementação do regime de competência no governo municipal de Iporã do Oeste-SC. *In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. 2010.

SUBSECRETARIA GERAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (SUBCONT). *Contas de Governo Exercício de 2019 – Volume II – Demonstrações e Notas Explicativas*.

Disponível: <http://www.fazenda.rj.gov.br/contabilidade/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/contadoria/relatoriosContabeis/relat_conta_gestao/2019/Volume%2002/Volome%2002.pdf?lve>. Acesso em: 16 out. 2020.

THEODORO et al. Institucionalização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público: Análise da Percepção dos Gestores e Contadores de Santa Catarina. *Revista Mineira de Contabilidade*, v. 20, n. 2, p. 70-82, 2019.

TORRES, L. Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development*, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004.

TRES, T. G. F.; RISSARDO, A. A reforma da contabilidade governamental brasileira: análise da percepção dos profissionais da contabilidade da região do Corede Serra (RS). *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. 216, p. 12-25, 2015.

VERGARA, S. C. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 3 ed. São Paulo. Editora Atlas, 2000.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS; L. M.; PLATTO NETO O. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil*, v. 6., nº 2, p. 01-20, 2012

XAVIER, M. C.; SILVA, F. D. S. Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados Pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte-MG. *In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE- USP*, 14, 2017. *Anais ...* São Paulo: USP, 2017.

YIN, Robert. K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZEFF, S. A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *British Accounting Review*, v. 39, n. 4, p. 290-302, 2007

ANEXO A – Prazo limites de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (Portaria STN nº 548/2015).

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	União	DF e Estados	Municípios com mais de 50 mil habitantes	Municípios com até 50 mil habitantes
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	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
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	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
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	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	01/01/2016	01/01/2016	01/01/2016
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.			

APÊNDICE A - Roteiro de Entrevista

Bloco I – Perfil do Entrevistado

Idade:

Gênero:

Nível de escolaridade:

Formação acadêmica:

Cargo:

Conte sobre sua trajetória na SEFAZ:

Bloco II – Ações de implementação dos PCPs no Estado do Rio de Janeiro.

1) Quais foram as principais ações realizadas pela SUBCONT para cumprir os prazos limites de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) estabelecidos no PIPCP que se encontra anexado à Portaria STN nº 548/2015?

2) Quais mudanças foram mais relevantes neste processo de implementação do PIPCP?

Bloco III – Percepção do entrevistado sobre os desafios e as dificuldades para implementação do PIPCP.

3) Quais foram ou estão sendo as maiores dificuldades e desafios encontrados para realizar a implementação do PIPCP pelo ERJ?

4) O sistema contábil do ERJ é suficiente para atender as demandas de implementação do PIPCP? Este sistema faz integração com outros sistemas necessários para implementar o PCP?

5) A implementação do PIPCP necessita da cooperação técnica de outros setores, como setor de patrimônio, setor de planejamento do orçamento, setor de tecnologia da informação, setor de arrecadação, dentre outros. De que forma vem ocorrendo esta interação com as demais áreas?

6) Quais possíveis soluções a Sra. indica para superar os desafios e as dificuldades no processo de implementação do PIPCP?

APÊNDICE B

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO E QUESTIONÁRIO

Prezado (a) participante,

Eu, Danielle Rangel Pinheiro Carvalho, discente do Mestrado em Ciências Contábeis, na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, autora da pesquisa de dissertação cujo tema é "Análise da Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais: um Estudo de Caso no Estado do Rio de Janeiro", venho convidá-lo(a) a participar do questionário, a fim de contribuir para a construção da pesquisa.

A sua participação é voluntária, e você é livre para deixar de participar a qualquer momento. Todavia, sua colaboração é essencial para a pesquisa. Ressalto que as informações e tratamento dos dados serão divulgados na pesquisa, porém será garantida a privacidade quanto à identificação do(a) participante, não sendo em nenhum momento identificado(a).

Sua contribuição consistirá em responder um questionário, que faz parte do objetivo da pesquisa, visando identificar os desafios e dificuldades de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) no Estado do Rio de Janeiro. Os benefícios relacionados a sua colaboração, são relevantes para futuros estudos acadêmicos e poderá contribuir para o desenvolvimento do processo de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais realizados por outros entes federativos.

Após clicar em “próxima” o questionário será apresentado e você estará concordando com os termos aqui expostos. O tempo estimado de preenchimento do questionário será de aproximadamente 10 minutos.

Agradeço a sua participação.

Bloco I - Características dos respondentes

1) Qual a sua idade?

- a) Até 20 anos
- b) 21 a 30 anos
- c) 31 a 40 anos
- d) 41 a 50 anos
- e) Mais de 50 anos

2) Gênero:

- Feminino
- Masculino

- 3) Qual a sua formação acadêmica?
- a) Ensino Médio
 - b) Graduação
 - c) Especialização
 - d) Mestrado
 - e) Doutorado
- 4) Há quanto tempo atua na SUBCONT?
- a) Menos de 2 (dois) anos
 - b) De 2 (dois) a 4 (quatro) anos
 - c) De 5 (cinco) a 8 (oito) anos
 - d) Mais de 8 (oito) anos
- 5) Qual o seu vínculo funcional com a SUBCONT?
- a) Efetivo
 - b) Extra-quadro
 - c) Servidor cedido

Bloco II - Percepção dos profissionais que atuam na área normativa da SUBCONT sobre os aspectos normativos e capacitação técnica relacionados a implementação do PIPCP.

- 6) Posso amplo conhecimento em relação as NBC TSPs emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), relacionadas aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.
- a) Concordo
 - b) Concordo parcialmente
 - c) Neutro (não concordo nem discordo)
 - d) Discordo
 - e) Discordo parcialmente
- 7) Posso amplo conhecimento em relação aos itens do MCASP emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), relacionados aos Procedimentos Contábeis Patrimonial.
- a) Concordo
 - b) Concordo parcialmente
 - c) Neutro (não concordo nem discordo)
 - d) Discordo
 - e) Discordo parcialmente
- 8) As NBC TSPs emitidas pelo CFC e os Manuais emitidos pela STN são de fácil compreensão.
- a) Concordo
 - b) Concordo parcialmente
 - c) Neutro (não concordo nem discordo)
 - d) Discordo

e) Discordo parcialmente

9) Quantos cursos de capacitação técnica referente à Contabilidade Aplicada ao Setor Público(CASP) você já participou (eventos, congressos, cursos na internet, e/ou seminários)?

- a) 1 a 2
- b) 3 a 4
- c) mais de 5
- d) nenhum

10) Você conhece o Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) publicado pela Portaria STN nº 548/2015, que estabelece prazos limites para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais?

- a) Sim
- b) Não
- c) Não lembro

11) Você recebeu algum treinamento ou capacitação, no seu setor, para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais previstos no PIPCP?

- a) Sim
- b) Não
- c) Não lembro

O Bloco III - Percepção dos profissionais acerca dos problemas enfrentados e quais soluções indicariam para superar as dificuldades na implementação do PIPCP.

12) Na sua opinião, quais os principais problemas enfrentados pelo Estado do Rio de Janeiro para a implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais?

R:

13) Quais possíveis soluções você indicaria para superar as dificuldades no processo de implantação do Plano de Implementação dos PCPs?

R: