

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM  
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPGCC**

**SUANI ALVES DOS SANTOS**

**AVALIAÇÃO DAS DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO A CONVERGÊNCIA ÀS  
NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO (IPSAS)  
- Estudo de caso-**

Manaus

2015

**SUANI ALVES DOS SANTOS**

**AVALIAÇÃO DAS DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO A CONVERGÊNCIA ÀS  
NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO (IPSAS)  
- Estudo de caso-**

Dissertação apresentada como requisito parcial para  
obtenção de título de Mestre. Programa de Mestrado em  
Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal  
do Amazonas - PPGCC/UFAM

**Orientador: Arnaldo Donisete de Souza, D.SC.**

Manaus  
2015



### Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

S237a	<p>Santos, Suani Alves dos Avaliação das Dificuldades de Implantação a Convergências às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS). / Suani Alves dos Santos. 2015 101 f.: il. color; 31 cm.</p> <p>Orientadora: Arnaldo Donisete de Souza Dissertação (Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas.</p> <p>1. Contabilidade . 2. Contabilidade Pública. 3. Convergência. 4. Municipalidade. I. Souza, Arnaldo Donisete de II. Universidade Federal do Amazonas III. Título</p>
-------	--

**SUANI ALVES DOS SANTOS**

**AVALIAÇÃO DAS DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO A CONVERGÊNCIA ÀS  
NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO (IPSAS)  
- Estudo de caso-**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Mestrado em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas – PPGCC/UFAM, como requisito para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Aprovado em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profº Drº : Arnaldo Donisete de Souza.  
Universidade Federal do Amazonas, Presidente.

---

Profº DRº: Manoel Martins do Carmo Filho.  
Universidade Federal do Amazonas. Membro.

---

Profº DRº: Valmir César Pozzetti.  
Universidade Federal do Amazonas. Membro

---

Profº DR. Tistão Socrates Baptista Cavalcante  
Universidade Federal do Amazonas. Membro Externo.

---

Profº José Correa de Menezes  
Membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (ABRACICON). Membro Externo.

Deus, pelo momento abençoado momento concedido, mas um sonho realizado, e pela força interior fornecida para cumprir essa jornada.

Às nossas famílias, pelo apoio e amor concedido incondicionalmente. Ao meu querido neto Issac.

Aos meus pais (*in memoriam*)

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os que de alguma forma contribuíram para que nesse período eu conseguisse não somente concluir essa dissertação, mas principalmente ampliar meus conhecimentos. Nesse momento, quero agradecer do fundo do coração os que indiretamente contribuíram nessa jornada, alguma talvez nem façam idéia de quanto colaboraram comigo.

Aos colegas do grupo Técnico de Contabilidade GT-9 da Associação Brasileira Secretarias Fazendárias das Capitais (ABRASF), principalmente no nome de Lucy Freitas, contadora de Belo Horizonte, e Maria Conceição pessoa contadora de Recife pela ajuda na escolha do tema e a conscientização da importância deste para o Brasil, visto as mudanças ocorridas na contabilidade pública, bem como o momento histórico que a classe contábil esta passando decorrente dessas mudanças.

Os servidores da Prefeitura de Manaus que se disponibiliza em participar expressando suas opiniões e experiências e com isso dividir seus conhecimentos para produção de conhecimentos científica, Ao departamento de contabilidade da SEMEF pelo apoio nas ausências decorrentes da pesquisa.

Ao meu orientador, Dr. Arnaldo Donizete de Souza, que fez mais que um orientador deve fazer e me surpreendeu pela dedicação.

À minha Banca de qualificação Dr. Manoel Martins do Carmo Filho, Dra Ana Flávia de Moraes. Cada palavra dita por eles foi considerada e aproveitada neste trabalho.

Aos “colegas do mestrado” que deram o apoio para continuar a longa jornada, só mesmo eles para fortalecer a vontade de concluir esse mestrado. Aos colegas da SEMEF, que juntos caminhamos por turbulentas ondas, mas que ao final alcançamos a praia tanto esperados, a finalidade do mestrado Aos novos colegas da Assembleia Legislativo do Estado

do Amazonas (ALEAM) que juntos enfrentamos desafios e superações, mas que descobrimos também a solidariedade e o companheirismo na busca de um bem comum, o conhecimento científico.

Finalmente, a Assembleia Legislativa do estado do Amazonas (ALEAM), que em conjunto com a Universidade Federal do Amazonas (UFAM), via convênio firmado, proporcionaram a realização desse mestrado.

*“Nossa maior fraqueza está em desistir. O caminho mais certo de vencer é tentar mais uma vez.”*

*Thomas Edison*

## RESUMO

Com o cenário de mudança na contabilidade Pública por meio da harmonização internacional através das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS), iniciadas pelo Brasil a partir do ano de 2008, este presente estudo objetivou analisar as dificuldades no processo de implantação da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) na Prefeitura de Manaus. Para tal objetivo foram coletadas de 18(dezoito) unidades gestoras da administração direta, 4 (quatro) autarquias e 2 (duas) fundações da administração indireta da Prefeitura de Manaus, totalizando 97 (oitenta e sete) profissionais. Trata de pesquisa de caráter descritivo e exploratória, com abordagem quantitativa e qualitativa, quanto aos meios: bibliográfica, documental, pesquisa de campo e estudo de caso multivariado. Para a validação dos dados foi aplicado teste não paramétrico Alfa de Cronbach para avaliar a consistência interna e confiabilidade dos questionários, com auxílio do *Statistical Package for the Social Sciences*. Os resultados alcançados demonstram que as dificuldades de implantação das IPSAS, na Prefeitura de Manaus, condizem com os encontrados na literatura; constatou-se que a maior dificuldade, com 72,2% da opinião dos respondentes, foi à falta de investimentos em TI; em segundo, com 69%, foi à falta de treinamento no sistema informatizado; seguido da falta de utilização dos demonstrativos para tomada de decisão, com 66%; a falta de cultura e hábito de registro por competência apareceu com 60,9%; ausência de carreira própria para contador com 60,8%. Como diagnósticos foi proposto a criação de uma contadoria para fortalecimento do grupo contábil, contratação de programadores no reforço da TI, campanha de conscientização de gestores sobre as vantagens da implantação da IPSAS, e promover parcerias para com Tribunal de Contas, Conselho Federal de Contabilidade e Secretaria do Tesouro Nacional para fomentar treinamento sobre a legislação de convergência a IPSAS.

**Palavra – chave:** Contabilidade. Contabilidade Pública. Convergência. Municipalidade.

## ABSTRACT

With the changing scenario in public accounting through international harmonization through the Applied International Accounting Standards to the Public Sector (IPSAS), initiated by Brazil from the year 2008, the present study aimed to analyze the difficulties in the convergence of the deployment process to International Accounting Standards Applied to the Public Sector (IPSAS) in Manaus City Hall. For this purpose were collected from 18 (eighteen) holding units of the direct administration, four (4) municipalities and two (2) foundations of the indirect administration of Manaus Prefecture, a total of 97 (eighty-seven) professionals. It comes to descriptive and exploratory research study with quantitative and qualitative approach, as to the means: bibliographical, documentary, field research and study multivariate case. To validate the data applied nonparametric test Cronbach's alpha to evaluate the internal consistency and reliability of the questionnaires, using the Statistical Package for Social Sciences. The results obtained demonstrate that the difficulties of implementation of IPSAS in Manaus Prefecture, consistent with those found in the literature; It consisted that the greatest difficulty, with 72.2% of the opinion of respondents, was the lack of investment in IT; second, with 69%, it was the high training in the computerized system; followed by lack of use of statements for decision-making, with 66%; the lack of culture and competence for registration habit appeared with 60.9%; absence of own career to counter with 60.8%. As diagnostic was proposed the creation of an accountancy for strengthening the accounting group, hiring programmers in enhancing IT managers awareness campaign on the benefits of implementing the IPSAS, and promote partnerships with Audit Courts Federal and Accounting Council and Secretariat National Treasury to promote training on IPSAS convergence legislation.

**Word - key:** Public Accounting. Convergence. Municipality.

## LISTAS DE FIGURAS

<b>FIGURA 1</b>	Fatores intrínsecos e extrínsecos dos sistemas contábeis.....	20
<b>FIGURA 2</b>	Modelos de Nobel sistemas contábeis do setor público.....	21
<b>FIGURA 3</b>	Sistema contábil versus sistema orçamentário.....	22
<b>FIGURA 4</b>	Tipos de regimes contábil .....	23
<b>FIGURA 5</b>	Portaria nº 548, prazo-limite da adoção dos procedimentos contábeis.....	51

## LISTA DE QUADROS

<b>QUADRO 1</b>	Causa das Diferenças da Contabilidade Pública internacional.....	24
<b>QUADRO 2</b>	Resultado da experiência internacional na adoção do regime de competência.....	29
<b>QUADRO 3</b>	Dificuldades práticas de implantação normas internacionais de contabilidade pública.....	31
<b>QUADRO 4</b>	Comparativo entre as IPSAS, NBCTSP e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	43
<b>QUADRO 5</b>	Cronograma de Implantação das IPSAS na Prefeitura de Manaus.....	55
<b>QUADRO 6</b>	Modelo matemático do alfa de <i>Cronbach</i> .....	61
<b>QUADRO 7</b>	Escala <i>Likert</i> da pesquisa.....	62
<b>QUADRO 8</b>	Valores atribuídos a escala <i>likert</i> .....	63
<b>QUADRO 9</b>	Composição do Órgão da Prefeitura de Manaus.....	64
<b>QUADRO10</b>	Fonte de referencia literária para a criação do questionário.....	73
<b>QUADRO11</b>	Teste de <i>Cronbach</i> .....	79

## LISTA DE GRÁFICO

<b>GRÁFICO 1</b>	Gênero x faixa etária.....	70
<b>GRÁFICO 2</b>	Gênero x formação acadêmica.....	71
<b>GRÁFICO 3</b>	Gênero x área de formação.....	72
<b>GRÁFICO 4</b>	Gênero x tempo de profissão na área pública.....	74

## LISTA DE TABELAS

<b>TABELA 1</b>	Análise dos itens sobre capital humano.....	75
<b>TABELA 2</b>	Análise dos itens capacidade técnica e sistema informatizado.....	76
<b>TABELA 3</b>	Análise dos itens capacidade técnica e sistema informatizado.....	77
<b>TABELA 4</b>	Análise do compromisso político.....	78
<b>TABELA 5</b>	Análise da adequação de recursos implantação das IPSAS.....	79
<b>TABELA 6</b>	Uso da legislação.....	80

## LISTA DE ABREVIATURA E SIGLA

ABRASF	Associação brasileira das Secretarias de financeiras das Capitais
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DCASP	Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público
GTCASP	Grupo Técnico Contabilidade Aplicada ao Setor Público
IASC	Accounting Standards Committee
IASB	Accounting Standards Board
IAS	International Accounting standards
IPSAS	Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público
IFRS	International Financial Reporting Standard
LDO	Lei de diretriz orçamentária
MCASP	Manual de contabilidade aplicada ao setor público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PCP	Procedimentos contábeis patrimoniais
PCE	Procedimentos contábeis específicos
PCASP	Plano de contas aplicado ao setor público
PPA	Plano Plurianual
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

## LISTA DE SÍMBOLO

K= números de variáveis.

COV= média das covariâncias.

VAR= média das variâncias

### **Letra Grega**

$\alpha$  = coeficiente alfa Cronbach.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	15
1. 1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	16
1. 2	PROBLEMA.....	17
1, 3	OBJETIVOS DA PESQUISA.....	17
1. 3. 1	OBJETIVO GERAL .....	17
1. 3. 2	OBJETIVO ESPECÍFICO.....	17
1. 4	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	17
1. 5	JUSTIFICATIVA.....	18
1. 6	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	18
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	19
2. 1	CONTABILIDADE PÚBLICA.....	19
2. 2	CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLIDADA AO SETOR PÚBLICO INTERNACIONAL.....	24
2. 3	CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	37
2. 4	ESTÁGIO DE CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS NO MUNICÍPIO DE MANAUS.....	52
<b>3</b>	<b>METODOLÓGIA</b> .....	60
3. 1	NATUREZA DA PESQUISA.....	60
3. 2	MÉTODO.....	60
3. 3	DESCRIÇÃO E CARACTERÍSTICA DO OBJETIVO DE ESTUDO.....	63
3, 4	COLETA DE DADOS.....	66
3. 5	TRATAMENTOS DOS DADOS.....	69
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	69
4. 1	CARACTERÍSTICA DO RESPONDENTE.....	69
4. 2	ANÁLISE DA PARTE B- QUESTÕES FORMULADA DE ARTIGOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS.....	74
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	84
<b>6</b>	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	87
	<b>APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO</b> .....	95
	<b>APÊNDICE B - TESTES ESTATÍSTICOS</b> .....	98
	<b>APÊNDICE C – CARTA DE APRESENTAÇÃO</b> .....	101

## 1 INTRODUÇÃO

As informações contábeis sofreram mudanças nos últimos anos exigidas pela globalização de mercados e a concorrência internacional, que impulsionaram a busca pela harmonização dos procedimentos contábeis a níveis internacionais, muitos países adotaram a contabilidade por competência tanto na área privada como pública, na busca de melhor transparência, e *accountability* aos usuários das informações contábeis (ANDRADE; CARVALHO, 2013).

A contabilidade por competência busca solucionar os problemas de procedimentos contábeis alternativos, transparência da dívida pública, e a necessidade de clareza sobre o desempenho e posição financeira das entidades públicas e privadas, passando a ser uma tendência mundial nas últimas décadas (ANDRADE; CARVALHO, 2013).

Para essa tendência impulsionando a busca de qualidade de informações contábeis confiável para os investidores e usuários em geral, o processo de modificação normativas introduzidos na harmonização da Contabilidade produziu mudanças culturais nos procedimentos contábeis, ampliou a qualidade e quantidade de informações sobre as organizações ( BORGES, 2010).

As informações contábeis passaram a ser vistas como uma grande ferramenta de comunicação internacional, aumentando sua relevância, entre os usuários das informações contábeis em decorrência das complexidades das transações comerciais, a volumosa concentração de negócios, além da significativa movimentação de fundos monetários voláteis de investidores mundiais (ALVES; ANTUNES, 2010).

A necessidade de harmonização das normas contábeis começou com a resposta a nível mundial, em 1973, com a criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), que se transformou em 2001 na *International Accounting Standards Board* (IASB), que impulsionou a criação da *International Accounting Standards* (IAS) que tinha como objetivo: desenvolver normas compatíveis, comparáveis e aplicáveis no mundo inteiro, para promover a aplicação e convergência a níveis internacionais. (ALVES ; ANTUNES, 2010).

Com isso, a contabilidade pública, com o objetivo de salvaguardar o patrimônio das entidades governamentais, promove a melhoria da transparência e prestação de contas, e aumenta a integração entre eles através da convergência internacional. A convergência internacional da Contabilidade na área pública aproximou-se da contabilidade financeira

empresarial, proporcionando uma aproximação ente à contabilidade Pública e Empresarial (SALAROLI; ALMEIDA; GAMA, 2015).

A estratégia de reformas de gestão, em vários estudos teóricos, apresenta uma importância e dimensão à contabilidade por regime de competência no Setor Público, como ferramenta para desenvolver e melhorar os sistemas de gestão, produzir indicadores de desempenho, mensurar a integração entre esses indicadores e a gestão, e como isso, promover responsabilidade pela tomada de decisão e gestão por parte dos agentes públicos (SOVERCHIA, 2010).

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

A harmonização contábil é um desafio para desenvolver uma linguagem única e comum para ser utilizada como uma estrutura contábil universal, mantendo os padrões de compreensibilidade e comparabilidade, reduzindo os custos associados a esse processo para investidores e usuário em geral. A convergência visa harmonizar e não padronizar os procedimentos contábeis, e sua complexidade para que países com culturas diferentes, costumes diferentes e processos econômicos diferente possam ser realizados exigem um tempo de adaptação. (FRAGOSO *et al.*, 2010).

A adoção da contabilidade por competência no mundo tem provado que os resultados não são bem como se esperava na literatura, e vários casos de sucesso e fracasso, têm produzidos vários estudos, para averiguar as causas dessas divergências de implantação. Estudos relatam que a Grécia, apesar de adotar a Contabilidade por competência, encontrou vários problemas para a implantação e que os resultados não foram satisfatórios no início, sendo necessária intervenção de indicador de desempenho para amenizar os resultados. (COHEN; KAIMENAKI; ZORGIOS, 2007)

No Brasil, a harmonização da contabilidade no setor público, iniciou-se através do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público (NBCAPS) aos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), através da publicação, pelo Ministério da Fazenda, da Portaria nº 184/2008, na qual estabelecia as primeiras NBCASP pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, com aplicabilidade obrigatória prorrogada por legislações, até dezembro de 2024.

A edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público representa uma

nova etapa que passa a incluir além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial, com que o patrimônio constituindo seu objeto de estudo. O desafio de implantar uma nova contabilidade nos municípios brasileiros, seus impactos sobre os relatórios e os usuários da informação, os aspectos culturais e regionais de cada município, exige novos estudos aprofundados sobre o tema.

## 1.2 PROBLEMA

Neste complexo cenário, este estudo tem como objetivo responder ao questionamento proposto: quais os desafios enfrentados para implantar a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) na Prefeitura de Manaus?

## 1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para melhor entendimento da pesquisa os objetivos foram divididos em: geral e específicos.

### 1.3.1 OBJETIVO GERAL

Analisar as dificuldades no processo de implantação da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) na Prefeitura de Manaus.

### 1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Identificar as dificuldades de implantação das IPSAS, na Prefeitura de Manaus;

Associar as dificuldades semelhantes encontradas por grupo, para criação de uma escala de graus de dificuldades de Implantação das IPSAS.

Propor a criação de um diagnóstico de implantação da IPSAS na Prefeitura de Manaus a partir da análise das dificuldades encontradas pela pesquisa.

## 1.4 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

A proposta desse processo investigativo está delimitada aos graus de dificuldades de implantação a convergência às Normas internacional de contabilidade aplicada especificamente na Prefeitura Municipal de Manaus.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

Este trabalho se justifica em virtude da imposição legal à Prefeitura de Manaus de se adequar as Normas Internacionais de Contabilidade no Setor Público (IPSAS) com enormes desafios para sua implantação em municípios brasileiros. E pela acessibilidade as informações e a condições de pesquisadora-participante do processo de implantação no Município de Manaus.

Essa pesquisa busca colaborar com a convergência da contabilidade brasileira a contabilidade internacional, bem como contribuir para desenvolver o conhecimento sobre o tema e suas repercussões no cenário nacional. Dada a necessidade de informações e divulgações sobre os efeitos da NBCASP sobre os demonstrativos contábeis esse trabalho buscou captar diretamente nas fontes, que produzem essas informações ou a utilizam, para que possamos averiguar os resultados.

Esses resultados relevantes contribuem para melhorar a adequação das Normas a Realidade da Contabilidade Brasileira e somam na produção de conhecimento contábil das entidades públicas, através das experiências de implantação e adequação em seus municípios.

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

A pesquisa esta estruturada, além desta introdução, em mais quatro capítulos. O segundo capítulo esboça o referencial teórico que esta dividida em quatro seções, para melhor desenvolver o tema, a saber: Contabilidade Pública, Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Mundial, Convergência às IPSAS no setor público brasileiro e o Estágio da Convergência às IPSAS no Município de Manaus.

O terceiro capítulo descreve a metodologia aplicada na pesquisa: natureza da pesquisa, método, descrição e características do objeto de estudo, coleta de dados e tratamento de dados.

O quarto capítulo traz os ressaltado os resultados e conclusões da pesquisa.

E por último, o quinto capítulo é dedicado às considerações finais e recomendações para futuras pesquisas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico da pesquisa está organizado em quatro eixos, para melhor compreensão do tema, a saber: o primeiro eixo, trata de um breve contexto histórico e evolutivo da contabilidade pública. O segundo eixo, trata da discussão sobre convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Pública no Mundo. O próximo estabelece o arcabouço da Convergência Pública às Normas Internacionais no Brasil. Por último, demonstra o início do processo de convergência da Contabilidade Pública às IPSAS na Prefeitura de Manaus.

### 2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA.

A contabilidade é uma ciência que estuda a formação e variação do patrimônio das entidades, com fins lucrativos ou não, instrumentalizando as informações para tomadas de decisão dentro e fora das organizações (MARION, 2009). A contabilidade é a ciência que estuda, e pratica as funções de orientação e controle aos atos e fatos administrativos, e a Contabilidade Pública é um ramo voltado para o estudo e análise dos atos e fatos administrativos de Entes Governamentais (SILVA, 2011).

A contabilidade pública sendo um dos ramos mais complexos da ciência contábil, que estuda, orienta, controla e demonstra o patrimônio público e suas variações, das organizações do setor público: administração direta e indireta, registrados os seus aspectos orçamentário, financeiro e patrimonial (KOHAMA, 2013). A contabilidade pública é organizada de modo a permitir: acompanhamento orçamentário, composição patrimonial, determinação de custos dos serviços industriais, balanços gerais e análise de resultado econômico e financeiro. Segue este pensamento (MOTA, 2009).

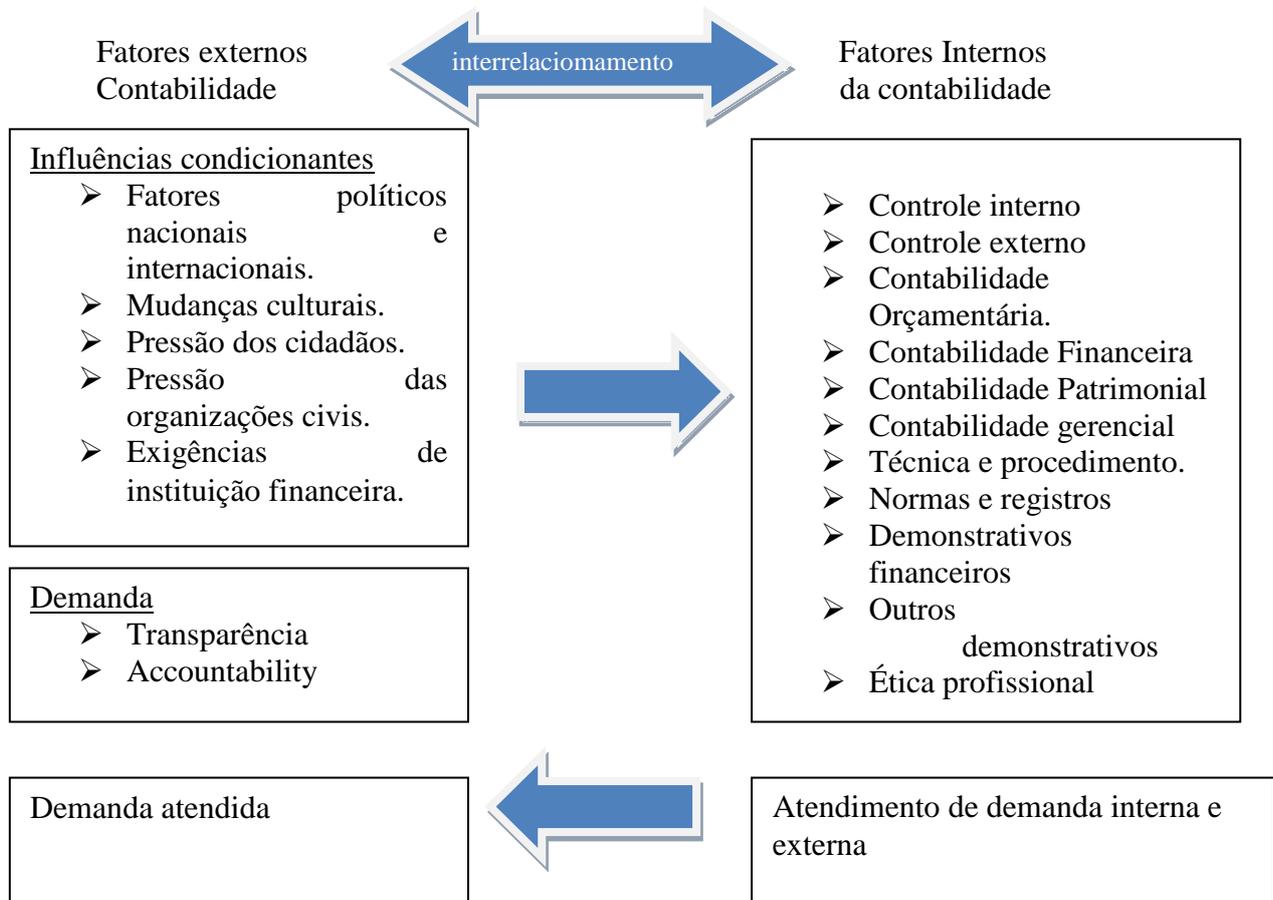
As normas e discussões de teorias contábeis, na contabilidade pública brasileira, têm sido residual, em comparação com a Contabilidade do setor privado, em consequência da grande quantidade de normatizações e menor grau de discricionariedade do setor público. Sendo utilizada como ferramenta de controle de gastos, em que o legislativo exerce poder de fiscalização sobre o executivo, servindo para mensurar índices de atendimento do orçamento aprovado pelo legislativo e qualidade de gestão (NIYAMA E SILVA, 2011).

A contabilidade Pública é um sistema de informação e avaliação de natureza econômica, financeira, física e de produtividade de uma entidade do setor público, que promove aos seus usuários demonstrações e análise para tomada de decisão. Como ferramenta

útil ao processo de gestão, governança e governabilidade contribuindo para a sustentabilidade governamental, ou seja, assim como na entidade privada, promover o princípio da continuidade numa visão contábil-financeira (ANDRADE; CARVALHO, 2013).

Os sistemas contábeis são modulados a partir de fatores externos, e internos, e as interpelações entre ele:

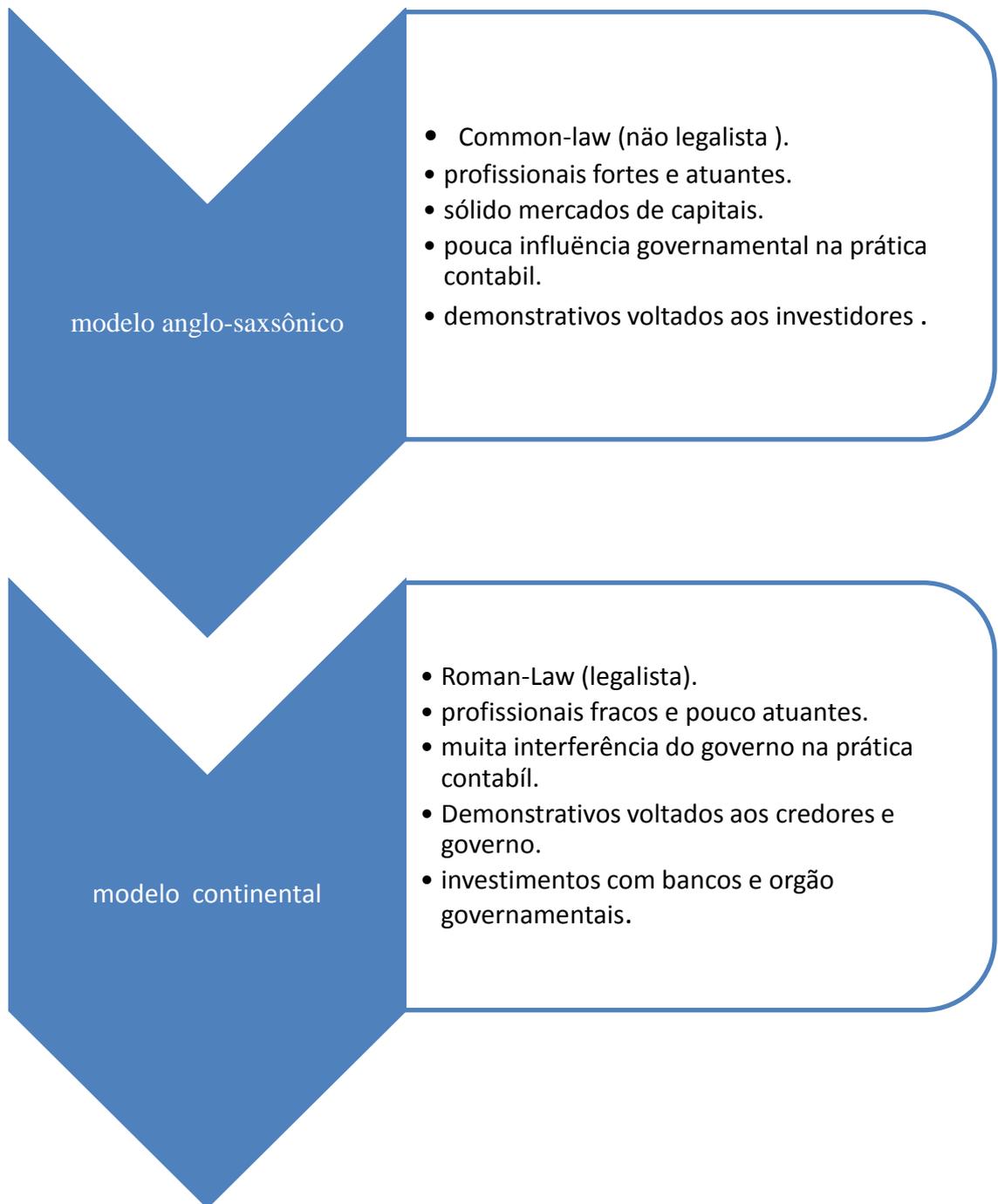
**FIGURA 1 – FATORES INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS DOS SISTEMAS CONTÁBEIS**



Fonte: Revoredo, (2008, p.24).

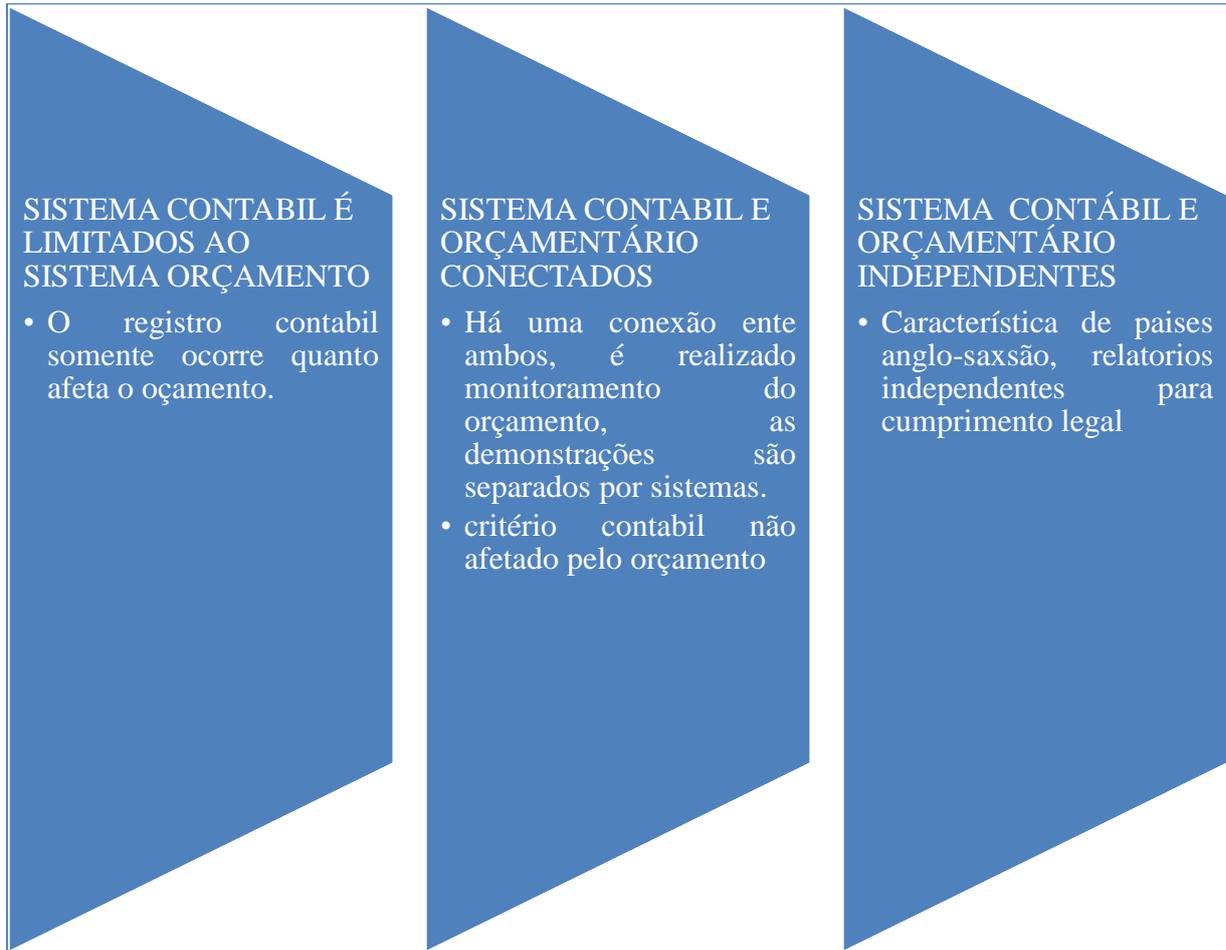
Os fatores que influenciam o sistema de contabilidade acarretam uma diversificação de práticas e relatórios contábeis entre os países, e a interligação entre estes fatores proporciona em alguns casos a divergência de informações contábeis. O ambiente econômico, político, institucional e cultural, influencia diretamente ou indiretamente os sistemas contábeis, ao ponto de serem classificados mundialmente pelas divergências e semelhanças. (REVOREDO, 2008), como alguma das classificações contemporâneas dos sistemas contábeis do setor publica:

**FIGURA 2: MODELOS DE NOBEL - SISTEMAS CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO.**



Fonte: adaptado de Revoredo (2008 p.32-34).

Outra classificação pode ser observada, quanto à influência do sistema orçamento no sistema contábil, pode ser classificados em três modalidades de sistemas, limitado, conectado e independente do sistema orçamentário, conforme demonstrativo (Revoredo, 2008):

**FIGURA 3: SISTEMA CONTÁBIL VERSUS SISTEMA ORÇAMENTÁRIO.**

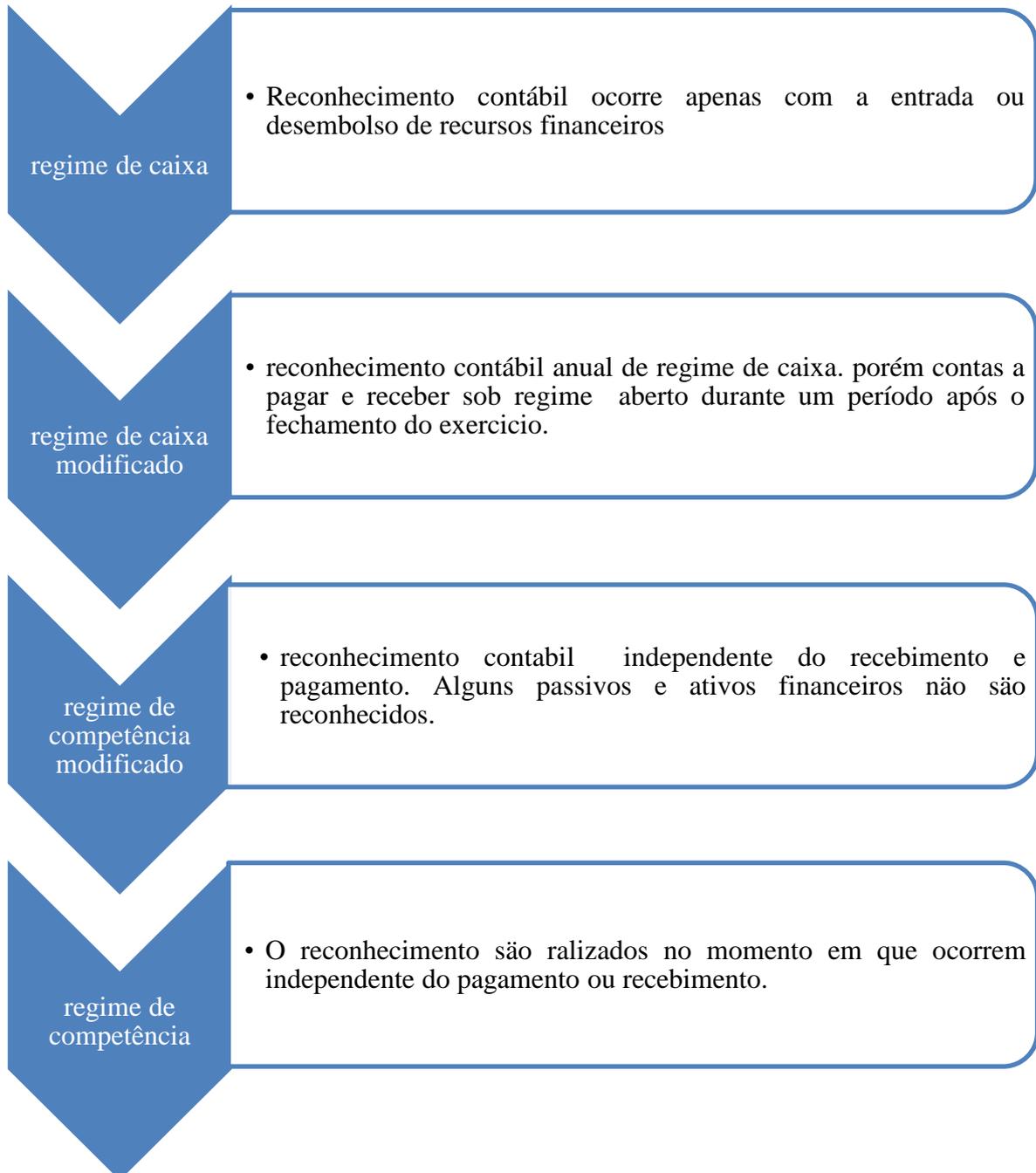
Fonte: adaptado de Revoredo (2008, p.38-39).

O orçamento e a contabilidade pública estão interligados, pois, sendo o orçamento autorizado pelos representantes do povo (Legislativo) para serem executados pelo Executivo (Entidade Pública) cabe a contabilidade identificar se os recursos foram aplicados corretamente, auxiliando a medir impactos socioeconômicos das políticas fiscais dos governos. Principalmente, as receitas e despesas orçamentárias que através da contabilidade (execução) são comparadas com a previsão (orçamento) para avaliação de metas alcançadas ( Morais e Neto, 2011),.

Quando um orçamento governamental for aprovado sob uma base de caixa e o sistema de contabilidade está em uma base de competência, as receitas e despesas no sistema de contabilidade sejam evidenciadas em uma declaração comparativa sob uma base de caixa, a fim de ser comparável com o orçamento (IFAC 2011).

Em relação ao tipo de regime contábil adotado pelas Entidades Públicas podemos classificar em:

#### FIGURA 4: TIPOS DE REGIMES CONTÁBEIS



Fonte: Adaptado de Moraes e Neto (2011, p.7) e Revoredo (2008 p.38-39).

O Regimes orçamentário como instrumento de otimização da captação dos recursos financeiros e redução dos dispêndios na alocação recursos nas ações do governo necessitam realizar seus registros contábeis sob a óptica orçamentária (HARADA, 2009). Esse regime

orçamentário pode afetar os procedimentos contábeis, pois valoriza os registros de função, registro de entrada e pagamentos de receita e despesas, não se obtém no valor patrimônio da Entidade Pública e os custos dessas ações de governo, que são os objetivos da contabilidade (FERREIRA, 2013).

Os estudos empíricos demonstram que o orçamento continua sendo um instrumento mais importante no planejamento e controle das empresas. Porém, o uso parcial das técnicas orçamentárias, tem levado o tema a debates no meio científico quanto à eliminação deste nas organizações, ou sua melhoria na busca de desempenho (objetivos, metas de planejamento) com as dotações orçamentárias (LUNKES *ET AL.*, 2013).

O autor enfatiza que vários países no mundo estão realizando mudanças no processo orçamentário, visando melhorias de eficiência, eficácia economia e desempenho deste. Representando um grande desafio para os governos as reformas orçamentárias com base no desempenho, os sistemas orçamentários precisam preparar-se para os mercados e focarem o desempenho integrado às dotações orçamentárias.

As mudanças no Setor Público impactou na administração pública mundial, a partir do século XX, conseqüência de escândalos financeiros (excesso de despesa pública e dívida pública) introduziu-se uma filosofia de administração voltada para a gestão privada, com busca pela eficiência, eficácia, desburocratização e a aproximação da administração pública ao cidadão ( FERREIRA, 2013).

Segundo o autor a tendência Internacional de adotar o modelo da *new public management* (nova administração pública) implantado pelo modelo anglo-saxão, na qual tem como característica, promover a contabilidade por competência, promover a harmonização contabilística entre vários países e aproximar a contabilidade pública a contabilidade nacional.

## 2.2 CONVERGÊNCIAS ÀS NORMA INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO INTERNACIONAL.

A concorrência de mercado internacional globalizado, em busca de recursos nos mercados de capitais, encontrou na contabilidade uma forte aliada para formalizar parâmetros de seleção para melhor investir. As mudanças em países como Austrália, Reino Unido, Nova Zelândia e os EUA iniciaram-se como uma resposta concorrência global e as crises econômicas (RIDDER; BRUNS; SPIER, 2006).

Os esforços internacionais na contabilidade convergiram para uma melhor evidência dos elementos patrimoniais dos entes públicos e privados, suscitando um único regime contábil, o de competência econômica pelo registro oportuno e tempestivo das transações que causam suas variações patrimoniais. A “transparência reforçada”, e a divulgação de obrigações e passivos contingentes são exemplos de contabilidade fortes e responsáveis, e que aumentam a credibilidade dos investidores globais (BALL, 2012).

O autor reforça este pensamento quanto à austeridade do governo Americano em desenvolver a Lei Sarobanes-Oxley (SOX) para regularizar os mercados de capitais abalados por escândalos de fraudes e corrupção, e adaptado por vários outros países do mundo, porém pouco país lembra-se que possuem investidores globais em títulos do governo, e que as crescentes crises de corrupção e calotes mundiais (caso em partícula da Grécia) preocupam esses investidores.

Além do risco país está atrelado Dívida Pública do Governo, caso não possua transparência e confiabilidade em seus relatórios financeiros, maior a sobretaxa de garantia aos investidores. Esse pensamento fortalece a necessidade do regime de competência para promover a transparência e prestação de contas aos entes públicos

Em sua análise da implantação do regime de competência na Itália, França e a União Européia, que o aumento da intervenção do Estado, através dos impostos aos contribuintes não correspondia à quantidade e qualidade dos serviços prestados a sociedade. Os gastos públicos aumentavam a Dívida Pública sem contrapartida de eficiência e eficácia nos serviços públicos (SOVERCHIA, 2010).

A autora complementa que para solucionar os problemas teóricos desenvolveram reformas, entre elas, a Nova Gestão Pública Financeira, na qual a contabilidade por competência produziu relatórios financeiros que seriam a chave da reforma financeira na gestão pública, produzindo eficiência, eficácia e transparência à prestação de contas dos agentes públicos. Além da comparabilidade entre Entes públicos.

A aproximação da contabilidade pública da contabilidade privada, acompanhada de grandes impactos nos sistemas contábeis dos Entes Públicos. A harmonização da Contabilidade Pública tem buscado elevar a transparência e comparabilidade das informações contábeis entre governos (MAGALHÃES *ET AL.* 2010).

Para os autores, a harmonização foi adotada pelo Bloco Econômico Europeu, para possuir uma visão global dos seus países membros, quanto sua consolidação de

demonstrações contábeis e situação financeira, e tornou-se uma tendência generalizada na Europa. Para que o processo de harmonização ocorra de maneira positiva, torna-se necessário a redução das causas que diversificam a contabilidade pública.

O processo de harmonização da Contabilidade Pública somente poderá ter sucesso caso sejam trabalhados as diversificações de práticas e relatórios contábeis no Setor Público. comenta que apesar dos imensos impactos positivos produzidos pela convergência, devemos reconhecer as inúmeras dificuldades a serem superadas para sua implantação e consolidação. E que a mudança de cultura é uma dos grandes desafios, mas quando ela é apoiada em sistemas informatizados, pode ser mais bem conduzida (FEIJÓ, 2011).

Essas diversidades foram analisadas no capítulo anterior, porém recordaremos sinteticamente os fatores internos e externos que influenciam os sistemas contábeis de país para país. As dificuldades produzem a diversificação de relatórios que prejudicando a comunicação, comparabilidade e desempenho entre os Países. E as experiências vivenciadas pelas federações que já passaram por essa transição podem ser aprendidas e contornadas pelas nações que irão ou estão implantando as IPSAS (MAGALHÃES *ET AL*, 2010). No quadro I, destacamos as diferenças encontradas no artigo de Magalhães *et al*, 2010:

#### QUADRO 1 - CAUSA DAS DIFERENÇAS DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO INTERNACIONAL

Causas da diferenças	Natureza
O sistema Jurídico	Sistema <i>Common Law</i> - não faz necessário detalhar as regras a serem aplicadas para todos os casos ou situações. (Inglaterra, EUA, Canadá, e Nova Zelândia).  Sistema <i>Code Law</i> -. Elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas. (Alemanha, França, Japão).
Organização do setor público	Diferentes níveis de administração pública (Central, regional e local) o processo de descentralização pode resultar em diferentes sistemas de contabilidade.
Objetivos dos Demonstrativos Contábeis.	Diferentes necessidades de informações contábeis produzidas por cada país para sua melhor eficiência e eficácia de gestão, prestação de contas e <i>accountability</i> .
	<i>Continua</i>

**QUADRO 1.a - CAUSA DAS DIFERENÇAS DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO INTERNACIONAL**

	<i>Conclusão</i>
Os usuários da informação contábil.	A importância dada às informações contábeis nos diversos países diverge culturalmente. Países anglo-saxônicos enfatizam o público em geral e aos fornecedores de recursos, Europeu Continental dão importância aos Órgãos fiscalizadores: Legislativo, Ministérios públicos, Tribunais de Contas.
Financiadores de Recursos	Órgãos Financiadores como: FMI, Banco Mundial e Mercados de Capitais influenciam nas práticas contábeis em níveis mundiais.
Entidades Reguladoras de Contabilidade Pública.	O papel dessas Entidades em todos os países pode resultar em diversificação de práticas contábeis, ou unificando, dependendo de sua atuação política.
Formação dos Profissionais de Contabilidade	O nível de desenvolvimento, a natureza e o contexto da profissão contábil, associados à existência de associações profissionais de contabilidade e auditoria no setor público.
Ambiente político e administrativa.	A influência política e administrativa dos países interfere na profissão do contador público quanto a sua organização profissional.

Fonte: Adaptado do Magalhães *et al.* (2010).

As Normas de harmonização utilizadas pelos Entes Públicos basearam-se nos *International Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB), normas associadas às realizadas na área privada, a *International Accounting Standards* (IAS) (HERBEST, 2010). O IFAC é um dos principais apoiadores internacionais das atividades do IPSASB, um organismo internacional multilateral financiado por bancos de desenvolvimento como o *World Bank* e o *Asian Development Bank* (ADB) (FERREIRA, 2013).

Complementa a autor, que o objetivo do IPSASB é emitir as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) para unificar as informações contábeis, atualmente foi editado 31 IPSAS, com a finalidade de gerar informações financeiras agregadas para avaliação do desempenho da entidade em termo de custos, eficiência e execução. Impactando na contabilidade pública o foco gerencial.

As IPSAS baseiam-se no regime de competência para realização dos demonstrativos contábeis, recomendado como melhor forma de transparência e *accountability* aos usuários das informações contábeis. Faz parte do IFAC 157 membros e associados em 123 países e jurisdições, sendo representados por profissionais da contabilidade.

A Administração Pública buscou-se estabelecer um novo patamar de informações contábeis para produção de relatórios gerenciais para tomada de decisão aos gestores, produzindo nova cultura institucional (BORGES *ET AL.*, 2010). A adoção das informações pelo regime de competência, também chamado de *accrualbasis*, quando geradas corretamente por este princípio produz informações nas adequada à realidade das transações da administração pública e privada, bem como relatórios nas confiáveis e transparentes, demonstrando os impactos econômicos das decisões políticas sobre a entidade (BOTELHO; LIMA, 2015).

A convergência às norma internacionais de contabilidade é um esforço que envolve todos os países, por isso torna-se um grande desafio garantir normas com qualidade de informações contábeis, com padrão de compreensibilidade e comparabilidade, com redução de custos ao processo, para os usuários e investidores , tendo que levar em conta as diversidades cultural, política fiscal e econômica , idiomas. Para que esse esforço seja realizado as unificações das informações contábeis necessitam de harmonização ente os países (FRAGOSO *ET AL.*, 2012).

Pesquisas realizadas em vários países sobre o impacto das mudanças de um regime orçamentário para um regime de competência estão sendo realizadas para averiguar os resultados desse esforço mundial por transparência e *accountability* nos relatórios financeiros e contábeis dos entes publico. Um exemplo são os estudos de Andrade e Carvalho (2013), Herbest (2010) e Botelho e Lima (2015), quando demonstram os resultados pesquisas sobe as experiências internacionais na adoção do regime de competência para o setor público quanto aos lados positivos e negativos dessa implantação.

O quadro 2, demonstra os resultados das pesquisas Andrade e Carvalho (2013), Herbest (2010) e Botelho e Lima (2015):

**QUADRO 2. - RESULTADO DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL NA ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA**

Países	Ano de implantação	Pontos negativos	Pontos positivos
Austrália	Final da década de 1982	Alto custo de implantação tecnológica. Alto custo de consultoria.	Auxiliam na busca de maior eficiência, eficácia e Accountability.
Reino Unido	1991	O fluxo de caixa e balanços patrimoniais ainda é insuficiente para gestão pública.	Maior informação e gerenciamento do ativo e passivo.
Nova Zelândia	Final da década de 1980	Influência externa na tomada de decisão (ambiente interno e parlamentar).	Benéfica para tomada de decisão. Série de Privatização. Autonomia dos gestores públicos. Orçamento público por competência. Avaliação da sustentabilidade dos programas de governo.
Romênia	2000	A convergência não foi voltada para melhoria da Gestão. Falta de tecnologia para a Implantação.	Houve uma contribuição informacional quanto às receitas e custos desde 2006, e foi possível explicar a evolução dos ativos e passivos. As informações geradas são úteis para uma gestão eficiente
Suécia	1986	Pouco utiliza as informações geradas pelo regime de competência, sendo empregada mais como uma ferramenta de gestão das agências.	Não localizado.
Grécia	1996	Primeira avaliação da reforma em 2003 foi decepcionante, principalmente quanto à ineficiência do sistema de informação, não evidenciam o déficit e a dívida pública.	Para a melhoria do sistema de informação.

*Continua*

QUADRO 2 a - RESULTADO DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL NA ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA

			<i>Conclusão</i>
Holanda	1982	Não localizada.	Houve uma contribuição positiva para a base econômica quanto à tomada de decisões e para o funcionamento das organizações. Os resultados indicam uma mudança na cultura organizacional.
Estados Unidos	Início da década de 1990	Accountability é o foco principal. Utiliza indicadores financeiros mensurados pelo regime de competência como ponto de partida para a elaboração de relatórios.	Necessárias informações complementares
Suíça		Grande quantidade de Normativa. Elaboração de orçamento pelo regime de caixa.	Maior transparência dos custos públicos. Melhora dos sistemas informatizados. Treinamento dos agentes públicos e políticos quanto às informações contábeis.

Fonte: Desenvolvida do artigo Andrade e Carvalho (2013), Herbest (2010) e Botelho e Lima (2015).

Os estudos de sucessos e fracassos de implantação do regime de competência como base para evitar falhas e minimizar risco nas implantações da convergência no Brasil, e que os resultados demonstram que este regime mostra-se mais informativo e transparente a sociedade. As demonstrações das experiências entre esses países mostraram-se diversificada nos resultados e nos impactos para realização das mudanças de um regime para outro. Tornam-se necessário mapear essas diferenças para compreender os sucessos e fracassos dessas implantações (HERBEST, 2010).

Relacionam-se oito fatores para uma implantação de sucesso: 1-Boa comunicação com os gestores para obter apoio político, 2-plano estratégico de implantação, 3-bom comunicação interna para reduzir o impacto da resistência às mudanças com os usuários do sistema, 4-grupo de trabalho para mudança criada pelos gestores, 5- apoio externo e compromisso externo, 6-obter recursos financeiros, 7-incorporação novas políticas e inovações, 8-integra toda a organização na mudança (CARVALHO; ANDRADE, 2013).

Pesquisa realizada pela PWC (2013), com representantes de 140 países de vários continentes, detectou as dificuldades que estes países enfrentam quanto à adoção da IPSAS, mas de 55% apontaram como primeiro problema a carência de pessoal treinado, em

decorrência da complexidade do regime de competência exigindo expertise técnica e maior envolvimento dos contadores; em segundo, com 46% as exigências tecnológicas, produzidas pela integração de vários sistemas com o sistema contábil; empatados com 27%, falta de comprometimento da alta administração e custo de implantação; e por último, com 18%, impactos esperados sobre a situação patrimonial e financeira.

Encontrou-se 12 artigo práticos de implantações e oito de teoria do regime de competência no setor público internacional, constatou 27 dificuldades práticas e 9 teórica, classificou-as em dificuldade primária (inicial da implantação) e secundária (após a tentativa de aplicação mau sucedida que deve retornar para nova solução)( HERBEST, 2010) .

com as relações das 27 dificuldades encontradas na implantação nos países que adotaram ou estão adotando a contabilidade por competência, demonstra a interligação entre as dificuldades primária e as secundárias gerada durante a implantação e a execução do Regime por competência, considerado que alguns países possuem mais de 20 anos de implantação, as dificuldades são experiências vivenciadas pelos Entes públicos durante longo prazo, e para outros constata o princípio transição do Regime de caixa para competência.O

No quadro 3, relacionou-se as dificuldade encontradas nos artigos de Herbest ( 2010) : **QUADRO 3 - DIFICULDADES PRÁTICAS DE IMPLANTAÇÃO NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Dificuldades práticas encontradas na implantação	Países
Ausência de indicadores de desempenho	Países Baixos
Ausência de apoio político para mudança	Alemanha, Itália, Grécia, Madagascar.
Ausência de dados históricos	Austrália,
Ausência de padrões e normas contábeis.	Madagascar, Ilhas Fuji.
Complexidade das informações.	Austrália, Ilhas Fuji.
Desenvolvimento de norma não compreendida	Madagascar.
Excesso de informação obrigatória	Suécia.
Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos dos departamentos	Grécia, Ilhas Fuji.
Falta de apoio das chefias superiores às chefias intermediárias	Alemanha.
Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos dos órgãos	Itália, Fuji, Grécia.
Falta de comunicação entre os agentes.	Madagascar.
Falta de clareza dos objetivos entre os agentes.	Bélgica, Países Baixos, Austrália.
Falta de Credibilidade	Itália, Reino Unido, Madagascar
Falta de incentivos	Itália,
Falta de investimentos.	Alemanha
Falta de suporte para o entendimento das normas adotadas.	Austrália, Madagascar
Falta de pessoal no departamento de contabilidade.	Grécia, Ilhas Fuji
	<i>Continua</i>

QUADRO 3a - DIFICULDADES PRÁTICAS DE IMPLANTAÇÃO NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA

	<i>Conclusão</i>
Falta de software adequado	Grécia, Ilhas Fiji
Falta de suporte para utilização do software específico.	Grécia, Ilhas Fiji
Falta de treinamento para pessoal do departamento de contábil I	Grécia, Ilhas Fiji
Falta de utilidade das informações para o setor público	Suécia, Itália, Reino Unido, Austrália, Áustria
Falta de uniformidade na elaboração das normas	Reino Unido, Austrália,
Inércia dos executivos envolvidos.	Grécia,
Falta de mudanças administrativas no executivo	Grécia
Quantidade de regulamentos	Suécia

Fonte: Herbest (2010).

Esse mapeamento elaborado por Herbest (2010), norteia as possíveis dificuldades que os entes públicos brasileiros passarão durante uns vinte e poucos anos, para tornar realidade de a Convergência à Contabilidade pública Internacional. Conforme Singh (2007), as barreiras políticas e democráticas são as mais fortes para impedir o andamento da implantação do Regime de competência, detectadas no quadro II, acima como causador de 14 outros dificuldades.

A resistência as mudanças, por parte dos servidores públicos e políticos (prefeitos e governadores) pode ser explicada pela teoria da escolha pública, como seres humanos, são guiadas pelos seus interesses, em detrimento ao interesse social. Servidores querem avanços em suas carreiras públicas e políticos em eleição e reeleição para o cargo. A transparência não produz estímulos a ambos. Caso vivenciado na Crise da Grécia, onde relatórios financeiros estavam deficientes e fraudados. Urge necessária a criação de mecanismo que impeçam tais atitudes (BALL; PFUGRATH, 2012).

As normas internacionais de contabilidade impactam pela adoção do princípio da competência nos seus lançamentos contábeis em substituição ao regime de caixa. Segundo a IFAC (2010) as IPSASs adotam o regime de competências para registro de atos e fatos administrativos, estabelecem diretrizes de reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação dos atos e fatos contábeis. São convergentes as IFRSs, mantendo, sempre que possível, o mesmo tratamento contábil, porém adaptando-as ao setor público.

Para melhor entende-las será realizado um breve resumo do conteúdo e objetivos das

IPSASs, para compreensão de suas complexidades na área pública:

IPSAS 1 - Apresentação das Demonstrações contábeis. Objetiva estabelecer normas com requisitos gerais para as demonstrações contábeis, que devem ser evidenciadas para assegurar a comparabilidade da entidade em estudo, bem como em períodos anteriores da mesma entidade. Esta norma estabelece diretrizes para sua elaboração sob o regime de competência, e requisitos mínimos para seu conteúdo.

IPSAS 2- Demonstrativo dos fluxos de caixa. Esta norma tem o objetivo de garantir a evidenciação da demonstração de fluxo de caixa, considerando que as informações dos fluxos de caixa das entidades públicas demonstram a conduta da responsabilidade na gestão do patrimônio e para tomada de decisão. Essa norma classifica o fluxo de caixa do exercício financeiro em: operacional, de investimento e de financiamento.

IPSAS 3 - Políticas contábeis, mudanças de estimativa e retificação de erro. Objetiva melhor evidenciação nos demonstrativos contábil de mudanças ou alterações nas políticas contábeis, mudanças de estimativa e retificação de erro. Melhora a relevância e confiabilidade nas demonstrações contábeis, permitindo a comparabilidade histórica do ente e/ou com outras entidades públicas.

IPSAS 4 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbios e conversão de demonstrações contábeis. Objetiva determinar como incluir transações em moedas estrangeiras e entidades no exterior nas demonstrações contábeis consolidadas dos entes do setor público.

IPSAS 5 – Custo de empréstimos (*Borrowing costs*) – Exige a evidenciação imediata dos custos de empréstimos no resultado do exercício e possibilita, alternativamente, a evidenciação da capitalização dos custos dos empréstimos que estão vinculados à aquisição, construção ou produção de ativos de longa maturação como: Edifícios de escritórios, hospitais, ativos de infraestrutura (rodovias, pontes, usinas elétricas, etc.). Deve ser evidenciada a política contábil adotada para os custos dos empréstimos. Esta norma não se aplica a empresas estatais.

IPASAS 6 – Demonstrações consolidadas e separadas – Esta norma estabelece as regras de elaboração e apresentação dos demonstrativos contábeis pelo princípio da competência de uma entidade pública. Controladora e as controladas (*venture*) devem seguir regras e exigências estabelecidas nesta norma.

IPSAS 7 – Investimentos em coligada e controlada - Estabelece regras de contabilização dos investimentos em coligadas quando o investimento tem um título patrimonial formal (ou seu equivalente) em uma investida.

IPSAS 8- Investimento em empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*). Estabelece normas de preparação e apresentação de demonstrações contábeis, de ativos, de passivo, receitas e despesas de empreendimento controlado em conjunto. Tanto dos empreendedores como dos investidores independente da estrutura e forma da atividade do empreendimento.

IPSAS 9 – Receita de transação com contraprestação. Objetivo desta norma é o reconhecimento das receitas com contraprestação no âmbito público, ou seja, reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados.

IPSAS 10 – Contabilização e evidenciação em economia altamente inflacionária. Estabelece regras de evidenciação de demonstrativos contábeis em ambientes altamente inflacionários.

IPSAS 11 – Contrato de construção. Objetiva evidenciar contabilizações de receitas e despesas de contrato de construções, orienta os tipos de contratos de construção para o setor público, especifica a base de reconhecimento e divulgação das despesa e se for relevante, da receitas dos contratos.

IPSAS 12- Estoques – Estabelece regras e normas para o tratamento dos estoques, inclusive o reconhecimento dos custos no ativo para o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido, proporciona orientação dos métodos e os critérios usados para atribuir os custos ao estoque.

IPSAS 13 – Operação de arrendamento mercantil- objetiva estabelecer regras para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis.

IPSAS 14 – Eventos subsequentes. Estabelecer regras de quando uma empresa deve realizar ajuste para evidenciar eventos subsequentes a data de apresentação dos demonstrativos contábeis. E quais divulgações a data de autorização da emissão das demonstrações contábeis e sobre eventos subsequentes que ocorrem após a data da apresentação destas. Recomenda que se eventos subsequentes incertos ou improváveis não configurem nas demonstrações contábeis.

IPSAS 16 – Propriedade de Investimentos. Esta norma objetiva regras para o tratamento contábil de propriedade para investimentos (terrenos ou edifícios mantidos para auferir aluguel ou para valorizar do capital ou para ambas que geram fluxo de caixa).

IPSAS 17 – Ativo imobilizado. Estabelece tratamento contábil para ativos imobilizados, tais como: reconhecimento, determinação de valores contábeis, depreciação e perda de desvalorização dos ativos imobilizados.

IPSAS 18 – Informações por segmento. Objetiva estabelecer princípios para a evidenciação das informações financeiras por segmento. Auxiliando na análise do desempenho passado da entidades e a identificação dos recursos alocados para realizá-los. Além de melhorar o cumprimento da *accountability* das entidades públicas por aprimorar a transparência de suas demonstrações contábeis.

IPSAS 19 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Esta norma define, reconhece, mensura e determina as regras de evidenciação de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Exige que certas informações sejam evidenciadas nas notas explicativas às demonstrativos contábeis quanto a passivos contingentes e ativos contingentes, tais como: natureza, vencimentos e prazos.

IPSAS 20 – Divulgações sobre partes correlacionadas. Esta norma estabelece as regras de evidenciação de existência de parte correlacionadas onde há controle por parte do ente público, bem como as divulgações das transações entre as partes correlacionadas que possuam influência significativa sobre os demonstrativos contábeis.

IPSAS 21- Redução a valores recuperáveis de ativos não-geradores de caixa. Determina as regras a serem adotadas pelos entes públicos para determinar se um ativo não-gerador de caixa sofreu redução do valor recuperável e garantir suas perdas. Bem como a reversão de um uma perda para redução de valores recuperáveis.

IPSAS 22 – Divulgação informações financeiras sobre o setor governamental. Estabelece regras de evidenciação para os governos que optem por evidenciar as informações sobre o setor do governo geral (SGG) em suas demonstrações contábeis consolidadas. O SGG consolidado de um governo pode melhorar a transparência de relatórios financeiros, das informações relacionamento entre as atividades comerciais e não comerciais do governo, entre as demonstrações contábeis e as bases estatísticas dos relatórios financeiros.

IPSAS 23 - Receita de transação sem contraprestação (tributo e transferências). Estabelece regras de reconhecimento e mensuração das receitas de tributo e transferências que

incluem a identificação de contribuições de proprietários. (reconhecimento dos tributos pelo princípio da competência)

IPSAS 24 – Apresentação das informações orçamentárias nas demonstrações contábeis. Exige uma evidenciação dos valores orçados e dos valores realizados decorrentes da execução do orçamento a ser incluído nas demonstrações contábeis das entidades. Também exige a divulgação de informações sobre as razões para as diferenças materiais entre os valores realizados e orçados. Essa exigência garantirá que as entidades do setor público cumpram suas obrigações de prestação de contas e reforcem a transparência das demonstrações contábeis.

IPSAS 25 – Benefícios a empregados. Esta norma estabelece a contabilização e divulgação dos benefícios aos empregados, registrando os passivos referentes à prestação de serviços presentes e futuros. Além das despesas quanto à empresa se utilizar de benefícios econômicos decorrentes dos serviços de seus empregados em troca de benefícios a esse empregador.

IPSAS 26 – Redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa. Determina as regras a serem adotadas pelos entes públicos para determinar e reconhecer se um ativo gerador de caixa sofreu redução do valor recuperável e garantir suas perdas. Além de evidenciar a reversão de perda por valor recuperável.

IPSAS 27 – Ativo biológico e produto agrícola. O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento e evidenciação contábil das atividades agrícolas para os seguintes itens, quando relacionados com as atividades agrícolas: ativos biológicos e produção agrícola no momento da colheita.

IPSAS 28 – Instrumentos financeiros: apresentação. Estabelece princípios para apresentação e classificação de instrumento financeiro como: passivo ou ativo líquido/patrimônio e compensação de ativo e passivo financeiros.

IPSAS 29- Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração. Esta norma objetiva estabelecer princípios de reconhecimento e mensuração de passivo ou ativo líquido/patrimônio e compensação de ativo e passivo financeiros, e alguns contratos de compra e venda de itens não financeiros.

IPSAS 30 – Instrumento financeiro: evidenciação. Exige que a entidade evidencie nas suas demonstrações contábeis: os instrumentos financeiros e a sua relevância para a posição financeira e o desempenho da entidade; a natureza, a extensão e a administração dos riscos

decorrentes de instrumentos financeiros a que a entidade está exposta durante o período e ao fim do período contábil.

IPSAS 31 – Ativo intangível. Estabelece o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Estabelecem critérios especificados para reconhecer um ativo intangível, regras de mensuração e divulgação sobre esses ativos.

Com a instauração da *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), que tem como proposta o desenvolvimento econômico e social dos países, vários países, inclusive o Brasil, adotaram a convergência para seus países, realizando a adequação à sua realidade sócio-cultural (CRC/RS, 2014).

### 2.3 CONVERGÊNCIAS ÀS IPSAS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

No Brasil, a convergência deu-se início com a publicação, pelo Ministério da Fazenda da Portaria nº 184/2008, e a emissão das primeiras NBCASP pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Brasil (2010) conforme portaria nº 184/2008: Resolução CFC nº 1.128/08 – aprova a NBC T 16.1 até a Resolução CFC nº 1.138/2011- aprova a NBC T 16.11.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBCT-16) busca essa uniformidade, exigindo que a estrutura das Demonstrações e Relatórios Contábeis esteja de acordo com a Contabilidade Privada. A NBCT-16 visa uniformizar os Relatórios já harmonizados pelas Normas Internacionais de Contabilidade, portanto, a uniformidade torna-se uma consequência da harmonização. Para Lima, Santana e Guedes (2009) as normas contribuem para a uniformização das práticas e procedimentos contábeis na busca da consolidação e integração com as normas internacionais.

A Resolução CFC nº 1.128/08- que aprova a NBC T - SP 16.1 trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade governamental, conceituando como um ramo da Ciência Contábil que utiliza os princípios e normas contábeis para direcionar o controle patrimonial das entidades públicas para geração de informações. Delimita como seu objeto o patrimônio público e sua função social evidencia informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio público para o apoio à tomada de decisão, a prestação de contas da gestão e como instrumento de controle social.

A Resolução CFC nº 1.129-08 – aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, define patrimônio público:

Patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente a prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (grifo nosso). (Brasil,2008, p.2).

E estabelece que o sistema contábil represente a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Quanto a sua estruturação está classificado em subsistemas de informações:

- a) Orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- b) (Excluída pela Resolução CFC nº 1.268-09).
- c) Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (Redação dada pela Resolução CFC nº.1.268-09)
- d) Custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11; (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)
- e) Compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. (Brasil, 2008, p.3)

A resolução CFC nº 1.130-08 – aprovou a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. A Contabilidade Governamental integrando-se com os planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas (Plano plurianual -PPA e a Lei de diretriz orçamentária- LDO) com as realizadas (execução orçamentária), e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. Tentando promover a interligação entre o planejamento (nível estratégico) com execução (nível operacional).

A evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, de modo a permitir que se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público a partir de dois níveis de análise: a coerência entre os planos hierarquicamente interligados nos seus aspectos quantitativos e qualitativos; e a aderência entre os planos hierarquicamente interligados e a sua implementação.

A resolução CFC nº 1.131-08 – aprovou a NBC T 16.4 – transações no Setor Público; esta norma classifica a natureza das transações em econômico-financeira e administrativa e traz os novos conceitos de variações, classificando-as em qualitativas e quantitativas.

Resolução CFC nº 1.132-08 – aprovou a NBC T 16.5 – esta resolução denominou como transação contábil no Setor Público, os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, registros físicos ou eletrônicos, obrigatoriedade do diário e razão, e o registro contábil devem levar em consideração a essência sobre a forma e enfatiza que o registro contábil deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

- a) Comparabilidade: deve possibilitar a comparação ao longo do tempo e estaticamente, inclusive com outras entidades;
- b) Compreensibilidade: as informações devem ser entendidas pelos usuários, porém informações relevantes, mesmo que complexas, não devem ser excluídas das demonstrações;
- c) Confiabilidade: as informações devem garantir segurança aos usuários para tomada de decisões;
- d) Fidedignidade: os registros contábeis devem representar fielmente o fenômeno que deu origem;
- e) Imparcialidade: não se podem privilegiar interesses específicos;
- f) Integridade: não se devem omitir partes do fato gerador;
- g) Representatividade: os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes;
- h) Tempestividade: os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento da ocorrência;
- i) Uniformidade: critérios padronizados;
- j) Utilidade: devem atender às necessidades específicas;
- l) Verificabilidade: devem ser disponibilizados para a sociedade os registros e as informações, a fim de possibilitar sua verificação. (BRASIL, 2008, p 2-3).

A resolução CFC nº 1.133-08 – aprovou a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis; Esta resolução definiu os demonstrativos contábeis a serem elaborados e evidenciados no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Balanço Orçamentário;
- c) Balanço Financeiro;
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- f) (Excluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)
- g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e (Incluída pela Resolução CFC nº 1.437--/13)
- h) Notas Explicativas. (Incluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)(BRASIL, 2008, p. 3).

A Resolução CFC nº 1.134-08 – aprovou a NBC T 16.7 – consolidação das Demonstrações Contábeis; Esta norma estabelece a necessidade da consolidação das contas do poder público: o poder executivo, legislativo e judiciário serem consolidado em uma única peça para a consolidação nacional. Elaboração do Balanço Nacional. Mantidas as exclusões necessárias para evitar duplicidades de lançamentos. E a contabilidade individual de cada ente público.

A resolução CFC nº 1.135-08 – aprovou a NBC T 16.8 - esta Norma estabeleceu referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

O controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- a) operacional: relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- b) contábil: relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) normativo: relacionado à observância da regulamentação pertinente. (Brasil, 2008, p.3)

A resolução CFC nº 1.136-08 – aprovou a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; Estabelece regras de Depreciação, Amortização e Exaustão no setor público, bem como a divulgação destes em demonstrativos e notas explicativas.

Resolução CFC nº 1.137-08 – aprovou a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público; Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Enfatizando os intangíveis, infra-estrutura e bem de uso comum do povo como praças, viadutos etc.

Resolução CFC nº 1.366-11 – aprovou a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Estabelece a conceituação, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objetivo:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;

e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (Brasil, 2008, p 2-3).

A edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público representa uma nova etapa da busca pela qualidade Fiscal, que passa a incluir além do enfoque orçamentário a visão patrimonial já que o patrimônio constitui seu objeto de estudo. A partir dessa nova visão, será possível aos contadores públicos repensar suas práticas e procedimentos contábeis, bem como desenvolver, dentro de sua área de atuação estudos que viabilize as IPSAS à realidade brasileira.

Por outro lado, é preciso considerar que a medida da eficiência não está restrita a conceitos orçamentários e financeiros. Tanto nas organizações públicas como nas privadas é preciso absorver conceitos de custos, de restrições e de oportunidade, uma vez que não pode existir um sistema eficiente de controle interno que não seja sustentado por uma contabilidade patrimonial que atue na medição integral e real do patrimônio.

No entanto, as mudanças vêm ocorrendo ao longo dos anos, na qual a contabilidade pública já evidencia os impactos no patrimônio das receitas e despesas registradas pelo fato gerador, observando o princípio da competência e a oportunidade. Na Lei complementar nº 101/2000, este conceito é reforçado no art.50 (...) no §2 : “a despesa e a assunção de compromissos serão registrados segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, os resultados fluxos financeiro pelo regime de caixa.”

A Convergência auxilia a Lei de Responsabilidade LRF quando a gestão fiscal, pois produz maior transparência de informação para ser divulgada e compreendida pelos usuários (sociedade em geral), e auxilia na prestação de contas das ações do governo, bem como fortalece a contabilidade gerencial aos entes públicos com informações para tomada de decisão (MELO; PRIETO ; ANDRADE, 2014).

São responsáveis pelo processo de convergência as IPSAS no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e da tradução da IPSAS; e a Secretaria do Tesouro Nacional mediante os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Desta forma, a STN, na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, com base nos dispositivos legais: Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, vem emitindo normas gerais para atender ao disposto no parágrafo 2º, do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, de forma a

padronizar procedimentos para a consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

Conforme a STN (2012), para padronização dos processos contábeis foi elaborado o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que se apresenta em consonância com as Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, documento elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade com vistas à:

- Convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público, implantação de procedimentos e práticas contábeis, implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- Melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- Possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial

O manual de contabilidade aplicado ao setor público está dividido em cinco partes.

A primeira parte, denominada de Procedimentos Contábil Orçamentário- PCO, na qual enfatiza a relação entre orçamento e contabilidade, na qual reúnem conceitos, regras e procedimentos sobre orçamento e seu procedimento de harmonização com a contabilidade. Normatiza o orçamento público no âmbito da União, Estados e Municípios. Determina estruturas de receita e despesa orçamentária para consolidação da contabilidade nacional.

A segunda parte, chamado de Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP, busca reunir conceitos, regras e procedimentos de atos e fatos patrimoniais para harmonização, através de padrões de procedimentos contábeis, entre a administração pública, com objetivo de evidenciar a consolidação das contas públicas nacionais. Com o intuito de orientar e normatizar os aspectos e métodos patrimoniais relacionados às variações patrimoniais públicas, visando à melhoria da qualidade e consistências das informações consolidadas dos entes públicos. Determina regras de contabilização que possibilitem a unificação das informações patrimoniais, inclusive as exclusões, entre os entes públicos.

A terceira parte, denominada de Procedimentos Contábeis Específicos – PCE, que normatizam práticas específicas da área pública que não são regulamentadas em campo da contabilidade privada: como Parceria pública e privada, operação de crédito, precatório, consócio público, e outros.

A quarta parte refere-se ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP estabelece conceitos básicos e uma padronização mínima entre União, Estados e Municípios, com regras de estruturas e codificações, que atendam a todos os entes para que possam ser consolidado e produzido os demonstrativos contábeis consolidado da contabilidade nacional, estatística e finanças públicas.

A quinta parte do manual trata das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público – DCASP, na qual estabelece estruturas para padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem adotadas pela União, por Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional.

As demonstrações contábeis consolidam as saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público; além da consolidação da contabilidade nacional.

As implantações realizadas pelos entes públicos estão sendo realizadas pela orientação dos manuais de contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP- elaborados pelo Grupo Técnico de contabilidade GTCO, junto a STN, na qual são discutidos os procedimentos contábeis entre os representantes dos entes públicos Federais, estaduais , municipais, academia e tribunais de contas.

Atualmente, partes das normas já foram convergidas. Conforme quadro 4, torna-se necessário realizar um comparativo e equivalência das IPSAS, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CFC) e manual de contabilidade (STN) para identificar o atual quadro da convergência das IPSAS no Brasil :

**QUADRO 4 - COMPARATIVO ENTRE AS IPSAS, NBCTSP E MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

IPSAS	Normas Brasileiras	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
IPSAS 01 Demonstrativos contábeis.	NBC T 16.1. Conceituação, objeto e campo de aplicação; NBC T 16.6 Patrimônio e sistemas contábeis.	Parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP.
IPSAS 02 Demonstrativo do Fluxo de Caixa.	NBC T 16.6 Patrimônio e sistemas contábeis.	Parte V- Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP. <i>Continua</i>

QUADRO 4.a - COMPARATIVO ENTRE AS IPSAS, NBCTSP E MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.

		Continuação
IPSAS 03 Políticas Contábeis	NBC T 16.4- Transação do setor Público; NBC T 16.5 - Formalidades do registro contábil.	Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP.
IPSAS 04 Efeitos das Mudanças em taxa de Câmbio	NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.	Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP.
IPSAS 05 Custos dos empréstimos obtidos.	Não há norma associada.	Tema não discutido no manual.
IPSAS 06 Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização para entidades controladas.	NBC T 16.7 - Consolidações das Demonstrações Contábeis.	Parte V- Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP.
IPSAS 07 Contabilidade para investimentos em associados	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.	Parte II -Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP.  <i>a</i>
IPSAS 08 Apresentação de relatórios financeiros de interesses em <i>joint ventures</i> .	NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.	Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP
IPSAS 09 Rendimentos provenientes de transações comerciais.	NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;  NBC T 16.6 Patrimônio e sistemas contábeis	Parte I-Procedimentos Contábeis Orçamentários – PCO.  Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais  <i>Continua</i>

QUADRO 4b - COMPARATIVO ENTRE AS IPSAS, NBCTSP E MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.

IPSAS 10 Apresentação de relatórios financeiros em economias super-inflacionárias.	Não há norma associada.	Continuação Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP.
IPSAS 11 Contratos de construção	Não há norma associada.	Tema não discutido no manual.
IPSAS 12 Inventários	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP
IPSAS 13 Arrendamento mercantil	Não há norma associada.	Tema não discutido no manual.
IPSAS 14 Circunstâncias após a data de apresentação das demonstrações financeiras	NBC T 16.7 - Consolidações das Demonstrações Contábeis	Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP
IPSAS 15 Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação (substituída por IPSASs 28 e30)	Não há norma associada	Tema não discutido no manual.
IPSAS 16 Propriedades de investimento.	Não há norma associada	Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP.
IPSAS 17 Propriedades, instalações e equipamentos.	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.5–Registro Contábil;  NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP
IPSAS 18 Apresentação das demonstrações financeiras por segmentos.	NBC T 16.1. Conceituação, objeto e campo de aplicação;	Tema não discutido no manual.
IPSAS 19 Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Parte II- Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP.
IPSAS 20 Divulgações das partes relacionadas	Não há norma associada.	Tema não discutido no manual.  <i>Continua</i>

QUADRO 4c - COMPARATIVO ENTRE AS IPSAS, NBCTSP E MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.

		<i>Conclusão</i>
IPSAS 21 Desvalorização de ativos não monetários	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Parte II- Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP
I IPSAS 22 Divulgação de informação financeira sobre os setores do governo em geral	NBC T 16.7 - Consolidações das Demonstrações Contábeis	Parte V- Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP
IPSAS 23 Rendimento de transações não comerciais (taxas e transferências).	Não há norma associada.	Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP.
IPSAS 24 Apresentação da informação orçamental nas demonstrações financeiras	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.3 - Planejamento e seus instrumentos sob o Enfoque Contábil; NBC T 16.6 Patrimônio e sistemas contábeis	Parte I Procedimentos Contábeis Orçamentários– PCO
IPSAS 25 Benefícios do empregado	Não há norma associada.	Tema não discutido no manual.
IPSAS 26 Imparidade de ativos geradores de caixa	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Parte II - – PCP
IPSAS 28 Instrumentos financeiros: apresentação	Não há norma associada.	Tema não discutido no manual.
IPSAS 29 Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração	Não há norma associada.	Tema não discutido no manual.
IPSAS 30 Evidenciação de instrumentos financeiros.	Não há norma associada.	Tema não discutido no manual.
IPSAS 31 Ativos intangíveis	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades	Parte II - PCP

Fonte: Adaptado de Morais e Neto (2011) e CRC/RS (2014).

Sob o enfoque da contabilidade aplicada ao setor público, as receitas passam a ser registradas pelos princípios da Competência, Prudência e Oportunidade, promovendo a harmonia entre a contabilidade e o orçamento, registradas as variações ativas ocorridas no patrimônio, ou seja, será registrada pela ocorrência do fato gerador, mesmo não sendo arrecadada, registrando a variação ocorrida no patrimônio.

O processo de transição para o regime de competência não acontece isoladamente e exigirá um subconjunto de projetos de reformas impactando na velocidade e no estilo de transição de regime de competência (IFAC, 2011). A base de estudo nº 14 do IFAC, apresenta um conjunto de características para que os países possam implantar com maior rapidez, entre eles as recomendações da IFAC para a implantação do sistema de competência requer o conhecimento e mensuração de todo o ativo e passivo que pertence ao exercício.

A base de estudo nº 14 da IFAC (2011) esclarecem que dão suporte necessário aos países que já adotaram, estão em processo de transição ou pretendem efetuar a convergência as IPSAS. Relacionam os procedimentos que devem ser adotados para a adoção integral do regime contábil de competência. Esse estudo pretende ser útil para localizar sua posição no processo de transição e onde os esforços precisam se concentrar para completar a transição. Para que o processo de transição para o regime de competência se dê de maneira mais simples e rápida, a base de estudo nº 14 da IFAC relaciona os requisitos que devem ser observados, como os destacados a seguir (BOTELHO; LIMA, 2015):

- a) Comprometimento Político e de Unidades Centrais: são o comprometimento político de todos os agentes envolvidos na implantação, inclusive agentes políticos.
- b) Adequação de Recursos Humanos e Financeiros: são os financiamentos adicionais para a contratação de mais servidores e especialistas e para a instalação de sistemas de informações financeiras;
- c) Efetiva Estrutura de Gestão do Projeto: é a estrutura conceitual documentada, um plano formal de implantação, clara atribuição de responsabilidades, marcos do projeto e monitoramento do desempenho, definição de autoridades decisórias, expectativa de custos adicionais, entre outros;
- d) Adequação dos sistemas tecnológicos e informacionais: é a interligação entre todos os sistemas existentes que influenciem a divulgação das informações financeiras;
- e) Uso da Legislação: É a autorização formal para os procedimentos e demonstra o compromisso do governo com a mudança. (IFAC, 2011)

Segundo os autores a convergência as IPSAS no Governo brasileiro ser dividido em quatro fases: (a) a contabilização da execução orçamentária; (b) a padronização de um plano de contas e das demonstrações contábeis nacionalmente; (c) a definição de procedimentos contábeis específicos para as particularidades da Administração Pública brasileira; e (d) o registro de todos os ativos, passivos, receitas e despesas pelo regime de competência.

Segundo os autores os desafios a serem enfrentados pelo Governo brasileiro durante o processo de convergência estão à adaptação dos sistemas de tecnologia da informação, a capacitação e treinamento dos recursos humanos, as mudanças na cultura da Administração Pública, os ciclos políticos e a complexidade de alguns padrões internacionais.

E como o processo convergência na contabilidade pública brasileira se deu pelo desenvolvimento de normas próprias de naturezas jurídicas, administrativas e técnicas (isomorfismo normativo) e não por analogia às práticas de países desenvolvidos (isomorfismo mimético), dificulta à comparabilidade a convergência baseados nas experiências de países desenvolvidos.

Em pesquisa de análise da implantação em Minas Gerais do princípio da competência pura, como pioneiro no Brasil, chegou adoção do regime, mesmo antes da exigência legal, e os potenciais impactos de tal adoção no processo decisório. Apesar dos benefícios em potencial do regime de competência para decisão e *accountability*, o Estado necessitará enfrentar questões como capacitação, adequação de sistemas e incertezas quanto aos parâmetros da Lei de Responsabilidade Fiscal (BORGES *ET AL*, 2010).

Quanto à convergência das normas brasileiras aplicadas ao setor público: um estudo exploratório no município de Uberlândia – MG, concluiu que apesar de reconhecer a importância da convergência por parte dos servidores, e do prévio conhecimento básico do tema, estes não receberam nenhum auxílio ou estímulo para capacitação por parte do Município para efetiva implantação das IPSAS (MELO; PRIETO; ANDRADE, 2014).

Isso demonstra que as implantações das NBCSP exigem muita capacitação para os profissionais que atuarão na contabilidade pública. Em uma pesquisa feita pelo CFC, em parceria com a STN, com todos os municípios e Estados do Brasil, que as dificuldades apontadas pelos responsáveis pela implantação nos Estados e Municípios focaram em duas questões: a tecnologia de informação (TI) e o capital intelectual. Com relação a TI, constatou-se a falta de investimento dos estados e municípios em sistemas de informação e em ferramentas da informática (FEIJÓ, 2011).

Outro ponto polêmico é a adoção do sistema de custo, que passa a ser uma novidade ao setor público, na qual não possui hábito de mensuração de custos. Em pesquisa realizada na qual se avaliou a percepção do sistema de custos pelos controladores de estado de Santa Catarina constatou uma boa aceitação pelos operadores públicos que buscavam uma melhor eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos recursos públicos. Porém, a implantação de sistema de custos exige recursos financeiros para desenvolvimento ou compra de sistemas na qual devem ser alocadas pelos entes públicos (DIAS *ET AL.*, 2009).

A avaliação e mensuração de componentes patrimoniais pelo valor justo, valor recuperável, o método de equivalência patrimonial e o registro contábil dos fatos pela forma provocarão mudanças decisivas para o registro contábil com base econômica em detrimento a forma jurídica, transformando a contabilidade pública como uma excelente ferramenta de tomada de decisão por parte do gestor e um instrumento de transparência à prestação de contas e ao controle social (SANTOS; ALMEIDA; 2012).

A contadora geral do município de Recife, na 5ª reunião do GTCASP na Associação brasileira das Secretarias de financeiras das Capitais, sobre a experiência de implantação do IPSAS em seu município, uma das pioneiras na implantação em capitais brasileiras, que iniciou em 2012, colocou os desafios encontrados na implantação (PESSOA, 2013):

- Estabelecer fluxos e procedimentos seguros que garantam a qualidade da informação contábil;
- Conscientizar o contador do seu papel dentro do contexto atual, capacitando-o continuamente;
- Conscientizar o gestor da importância da informação contábil como ferramenta de controle e tomada de decisão;
- Valorização do cargo de contador x contabilista dentro do serviço público;
- Garantir a continuidade do processo de convergência no setor público.

Pesquisa realizada em 42 prefeituras do sudoeste de Paraná, e mapearam as dificuldades encontradas na adequação às NBCASP, foi verificado que as dificuldades (RIGHES; COLEGARIS, 2014):

- Falta de apoio por parte dos gestores públicos; Falta de qualificação profissional dos demais membros do quadro de funcionários;
- Falta de treinamentos para Contadores; Falta de adaptação dos softwares utilizados;
- Falta de tempo;

- Escassez Literária;
- Mudanças de hábitos cultura/reaprendizagem;
- Mudança do enfoque orçamentário para patrimonial;
- Organização do patrimônio após anos de gestão sem controle efetivo;
- Custo de adequação dos sistemas contábeis, sendo que esse custo de acordo com os Contadores respondentes não é uma dificuldade que atrapalhe de forma expressiva na adequação às novas normas.

Em pesquisa com 189 auditores do TCE/PE, 25 gestores e 70 contadores de Pernambuco e da Paraíba, evidenciou-se a necessidade de um programa sistemático que proporcione aos municípios e aos estados menores a capacidade de implantação desse novo modelo, maior conscientização, por parte dos TCE's , em adotarem uma política de educar e não de punir nessa fase inicial do processo de convergência ( MACÊDO, 2010) .

Além do “desenvolvimento social”, de um maior grau de “transparência”, na gestão pública, visando aproximarem-se as “boas” práticas de gestão e contabilidade públicas mundiais, aliado à disseminação do que se discute, promovendo a chamada socialização da informação, pois a falta de conhecimento e as barreiras culturais ainda provocam distorções na aplicação de padrões e conceitos internacionais dificultando a implantação dos IPSAS na contabilidade pública brasileira.

O Sistema Tributário Nacional – STN, através de questionários e consultas públicas vem desenvolvendo o pensamento de colaboração e sociabilização da informação contábeis, através de treinamentos. Conforme feijo (2010) os resultados apresentados pelos entes públicos tem demonstrado as dificuldades de treinamento , tecnológicas e de investimentos dos municípios e estados produzindo um tempo de implantação maior que o esperado pelo Governo.

As dificuldades de implantação dos entes públicos brasileiros parecem ser entendidas pelo órgão central de procedimentos de implantação o STN, e pelo processo democrático de harmonização das normas contábeis brasileiras para o setor público, promovendo audiência pública e grupo técnico compostos por representantes das entidades públicas.

Em audiência pública instituiu a Portaria nº 548, que determina o Prazo-Limite da adoção dos procedimentos contábeis, publicada em 24 de setembro de 2015, quando prorroga

para 2023 o final da implantação e os procedimentos de convergência as IPSAS, aos municípios. Conforme figura 05:

**Figura 05- Portaria nº 548, Prazo-Limite da adoção dos procedimentos contábeis.**

2016	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis adquiridos a partir de 01/01/2016
2017	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.
2018	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, bem como dos respectivos ajustes para perdas.
2019	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos tributários e de contribuições a receber, bem como dos respectivos ajustes para perdas e registro de passivos relacionados à repartição de receitas. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis adquiridos até 31/12/2015
2020	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias. Reconhecimento, mensuração e evidenciação do passivo atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos (RPPS). Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência. Reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo intangível. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor
2023	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP (até 31/12/2020).

Fonte: Brasil (2015), Portaria nº 548do STN.

Esse trabalho visa enumerar o grau de dificuldades encontradas no início da implantação da convergência da contabilidade pública para IPSAS na Prefeitura Municipal de Manaus, até o término da implantação plena, baseado nas experiências internacionais e nacionais de contabilidade do setor pública e das boas práticas de implantação de estados e municípios brasileiros pioneiros.

#### 2.4 ESTÁGIOS DA CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS NO MUNICÍPIO DE MANAUS

Após a edição da Portaria nº 406 da Secretaria Tesouro Nacional-STN, que instituiu a obrigatoriedade de todos os entes públicos publicarem seu cronograma de implantação das mudanças de um regime de caixa para um regime de competência, o município de Manaus criou grupo técnico de padronização dos procedimentos contábeis, através do decreto nº 2.181, responsáveis pela elaboração do cronograma de implantação das IPSAS no município de Manaus, na qual era formado por representantes dos órgãos responsáveis pelas mudanças que impactariam na transição dos regimes de caixa para o de competência contábil.

Conforme decreto, os componentes do grupo eram formados por:

- 03 técnicos contábeis,
  - 01 representante da Secretaria do Tesouro;
  - 02 representantes do departamento orçamentário;
  - 02 planejamento;
  - 02 representantes da cobrança administravam;
  - 02 técnicos de informática;
  - 03 controladores da Secretária Municipal de Planejamento, Controle e tecnologia da informação (SEMEF);
  - 02 representantes da Procuradoria Geraldo município (PGM);
  - 04 representantes da secretaria de administração (SEMAD);
  - 02 representantes do departamento de Obras e infra-estruturar (SEMINF)
- (MANAUS, 2013, p. 01).

Todos os indicados pelos gestores dessas Secretarias chaves tornaram-se gerentes responsáveis pelas ações de implantação em suas respectivas pasta administrativas.

O grupo estruturou as subações e os prazos necessários para desenvolver a implantação da contabilidade por competência. Na qual estipulava a adaptação dos eventos e plano de contas ao modelo PCASP (plano de contas padronizado nacional), adaptação ou

implantação de sistema de patrimônio, estoque, custos, receita por competência, bens de infraestrutura. O cronograma de ações foi publicado através do decreto nº 2.377/2013. Com reuniões mensais, entre todos os representantes e gerentes responsáveis.

As ações passaram a ser divididas em cinco subgrupos:

- De receita, responsável pela higienização da dívida ativa, impactos da contabilização da receitas, tratamento dos sistemas de arrecadação para integração com o sistema contábil;
- Do orçamento e planejamento, responsável pelos impactos da contabilização do PPA e LDO no plano de contas da prefeitura de Manaus;
- Do imobilizado, intangível e infra-estrutura, que responsabilizou pelo cronograma de reavaliação, mensuração, e depreciação dos bens móveis, imóveis, intangíveis e bens de infra-estrutura. além da integração de sistemas patrimonial e de estoque ao sistema contábil;
- Subgrupo contábil, responsável pelo plano de contas e demonstrativos contábeis. bem como, o desenvolvimento do sistema adequado ao modelo de contabilidade por competência;
- De custos, responsável pelo desenvolvimento ou compra de um sistema de custos que para o município de Manaus; (MANAUS, 2013)

A comissão realizou uma consultoria de Tecnologia da Informação e pesquisas no Brasil, para troca do sistema de informação e constatou que a versão do atual sistema, no conjunto custo-benefício, era a melhor opção ao Município. A partir dessa decisão, partiu-se para a adequação e implantação da contabilidade por competência ao Sistema já implantado na Prefeitura.

Os sistemas que se integrariam com o Sistema Integrado de Administração Financeira (AFIM) por competência necessitavam está preparados para transferir entrada de dados com regime de competência, e os sistema que não existiam como o de patrimônio, estoque e custo deveriam ser desenvolvidos ou adquiridos ao longo da implantação do plano de contas, pois os resultados de saída de dados do AFIM dependeriam da entrada de dados confiáveis e com parâmetros de competência. Caso contrário continuaria a ser o mesmo sistema com um novo plano de contas vazio e relatório por regime de caixa.

O regime de caixa possuía despesas e receitas por orçamento, ou seja, dependia da burocracia dos trâmites orçamentário para ser registrada. Ficando várias informações relevantes não registradas tempestivamente por consequência deste critério contábil. Bem como as informações de provisões de despesas e riscos não eram contemplados pelo regime

de caixa. Produzindo relatórios pouco utilizados pelos gerentes e gestores por consequência das informações estarem deslocadas da realidade financeira e patrimonial da Entidade.

Os relatórios que produziam à transparência e prestação de contas a sociedade não informavam a real situação da entidade, deixando muito a desejar aos contribuintes os destinos de seus tributos. Os entes fiscalizadores da sociedade como Tribunais de Contas e Ministério Público possuem dificuldades de informação das transações das entidades tanto na despesa como na receita.

Os desafios de implantar o novo plano de contas para que as saídas de informação refletissem ao regime de competência estava na entrada de dados de qualidade, confiabilidade e tempestividade. Pela cultura dos servidores público, que abastecem as informações, quase sempre concursado ou contratado para desenvolver atividades sem possuir um treinamento continuado, ou não habilitado para trabalhar com informações contábeis.

O sistema proposto deveria integrar os sistemas de entrada de receita, patrimônio, estoque, dívida ativa e custos. O retrabalho ou o abastecimento de informações já existentes em outros sistemas deveria ser evitado. As complexas rotinas desses sistemas deveriam ser mapeados e transformados em lançamentos contábeis, em tempo real, ao sistema de Contabilidade por competência.

Como qualificar usuários que possuem um hábito de contabilizar por orçamento, o sistema deveria registrar despesa e receita automaticamente sem o posicionamento do usuário quanto à classificação de despesas patrimonial. Deixando apenas análise dos dados consolidados nos relatórios e demonstrativos a cargo do contador habilitado. Para garantir confiabilidade dessa entrada de dados manual, o sistema foi desenvolvido para transformar despesas e receitas orçamentárias em patrimonial automaticamente sem a decisão do usuário, mas a fiscalização de uma central contábil na elaboração dos eventos mapeados.

Essas alterações foram necessárias para adaptação da contabilidade por competência na administração pública municipal da Prefeitura de Manaus. A implantação foi realizada em janeiro de 2014, concluído o plano de contas e demonstrativos contábeis nas normas convergidas às Normas internacionais de Contabilidade Pública em dezembro de 2014.

Apesar da implantação do Sistema contábil AFIM adaptado ao padrão internacional IPSAS, serão necessários esforços para trazer as informações de outros sistemas de informação ao padrão do princípio da competência. Sistema de Dívida Ativa não foi desenvolvido para integração, sistema de patrimônio está no início da integração, não há

perspectivas de prazo para sistema de infra-estrutura e obras, o sistema de arrecadação não esta preparado para integração com o AFIM.

Para melhor entendimento realizou-se um comparativo entre o cronograma e a situação atual da Prefeitura em 2015, conforme quadro V, abaixo exposto:

**Quadro 5 - Cronograma de Implantação das IPSAS na Prefeitura de Manaus**

<b>Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas.</b>		
Produto	Prazo Final	Situação Atual
Metodologia de reconhecimento do crédito tributário e não tributário.	Junho/2014	Somente IPTU
Sistema informatizado adequado à metodologia de registro dos créditos tributários ou não por competência.	Julho/2014	Não realizado
Créditos, com seus ajustes para perdas, devidamente evidenciados na contabilidade.	Julho/2014	Somente na MANAUSPREV
Decreto de regulamentação da inscrição de créditos tributários e não tributários.	Julho/2014	Não realizado
Dívida ativa devidamente contabilizada.	Junho/2014	Parcialmente realizado
Metodologia de reconhecimento de ajuste para perdas ou impairment da dívida ativa. Ajustes para perdas devidamente contabilizadas.	Agosto/2014	Não realizado
<b>Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência.</b>		
Produto	Prazo Final	Situação Atual
Metodologia de reconhecimento das obrigações e provisões por competência.	Outubro/2013	Somente a MANAUSPREV
Demonstrativo de obrigações decorrentes de fatos passados.	Dezembro/2013	Não realizado

*Continua*

**Quadro 5a - Cronograma de Implantação das IPSAS na Prefeitura de Manaus**

Demonstrativo de obrigações decorrentes de fatos passados com confiabilidade para escrituração.	Dezembro/2013	<i>Continuação</i> Não realizado
Sistema informatizado adequado à metodologia de registro de obrigações e provisões por competência.	Dezembro /2014	Não realizado
<b>Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis intangíveis.</b>		
<b>Produto</b>	<b>Prazo Final</b>	<b>Situação Atual</b>
Relatório da comissão designada, inclusive com o detalhamento do patrimônio de infra-estrutura do ente, baseado em perícia ou referência de mercado.	Dezembro/2014	Não realizado
Decreto de regulamentação e reavaliações e periódicos dos ativos.	Dezembro/2014	Não realizado
Relatório da comissão designada, inclusive com o detalhamento do patrimônio do ente, baseado em perícia ou referência de mercado devidamente evidenciado na contabilidade.	Dezembro/2014	Parcialmente realizado
Rotina de procedimentos para apuração de responsabilidade sobre bens móveis e imóveis.	Dezembro/2014	Implantando
Metodologia de reconhecimento de bens intangíveis.	Dezembro/2014	Não realizado
Metodologia de mensuração de intangível.	Dezembro/2014	Não realizado
Instrução Normativa sobre baixa de intangível.	Quando houver necessidade	Não realizado
<b>Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão.</b>		
<b>Produto</b>	<b>Prazo Final</b>	<b>Situação Atual</b>
Decreto de constituição da comissão permanente de reavaliação, mensuração e impairment de bens móveis e imóveis.	Agosto/2014	Realizado
<i>Continua</i>		

**Quadro 5b - Cronograma de Implantação das IPSAS na Prefeitura de Manaus**

Decreto sobre depreciação de bens móveis, imóveis, intangíveis e de infraestrutura.	Dezembro/2014	<i>Continuação</i> Somente dos móveis a partir de 2011.
Sistema informatizado adequado à metodologia de registros de imobilizado e intangível, bem como depreciação e amortização dos mesmos.	Dezembro/2014	Parcialmente Realizado
Bens móveis, imóveis, intangíveis e de infraestrutura devidamente depreciados e contabilizados.	Dezembro/2014	Somente dos móveis a partir de 2011.
Registro de amortização na contabilidade.	Quando houver necessidade	Quando houver necessidade
Registro de exaustão na Contabilidade.	Quando houver necessidade	Quando houver necessidade
Relatório da comissão designada, acompanhado de laudo, baseado em perícia ou referência de mercado devidamente evidenciado na contabilidade.	Quando houver necessidade	Quando houver necessidade
Instrução Normativa sobre baixa de bens exauridos ou amortizados.	Quando houver necessidade	Quando houver necessidade
<b>Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura.</b>		
Produto	Prazo Final	Situação Atual
Relatório da comissão designada, inclusive com o detalhamento do patrimônio, baseado em perícia ou "benchmark".	Junho/2014	Não realizado
Relatório da comissão designada, acompanhado de laudo, baseado em perícia ou referência de mercado devidamente evidenciado na contabilidade.	Junho/2014	Parcialmente Implantado
Bens de infra-estruturar devidamente depreciados e contabilizados.	Dezembro/2014	Não realizado
<i>Continua</i>		

**Quadro 5c - Cronograma de Implantação das IPSAS na Prefeitura de Manaus**

Instrução Normativa sobre baixa de bens de infraestrutura. Relatório da comissão designada, acompanhado de laudo, baseado em perícia ou referência de mercado devidamente evidenciado na contabilidade.	Quando houver necessidade	<i>Continuação</i> Quando houver necessidade
<b>Implementação dos sistemas de custos.</b>		
Produto	Prazo Final	Situação Atual
Relatório evidenciando que fenômenos por competência têm sido periodicamente registrados.	Dezembro/2014	Não Realizado
Sistema informatizado ajustado/adquirido para levantamento de custos.	Junho/2014	Não Realizado
Relatório com objetos de custos. Relatório com variáveis financeiras para levantamento de custos. Relatório com variáveis físicas para levantamento de custos.	Novembro/2014	Não realizado
Treinamento/instruções para os centros de custos.	Dezembro/2014	Não realizado
Relatório de custos por programa. Relatório de custos por unidade gestora.	Por demanda	Por demanda
<b>Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.</b>		
Produto	Prazo Final	Situação Atual
Sistema informatizado ajustado ao controle de estoque/almojarifado.	Dezembro/2014	Implantado
<b>Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais.</b>		
Produto	Prazo Final	Situação Atual
Sistema informatizado adequado às rotinas de integridade, abertura e encerramento do exercício.	Dezembro/2013	Implantado
<i>Continua</i>		

**Quadro 5d - Cronograma de Implantação das IPSAS na Prefeitura de Manaus**

		<i>Continuação</i>
Sistema informatizado adequado ao PCASP estendido, às Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC e aos eventos.	Dezembro/2013	Implantado
Metodologia de registro de abertura e encerramento do exercício, além de verificação de integridade dos dados.	Dezembro/2013	Implantado
Produto	Prazo Final	Situação Atual
Metodologia de levantamento das DCASP por meio do PCASP estendido e das demais informações contábeis.	Junho/2014	Implantado
Sistema informatizado adequado à metodologia de levantamento da DCASP a partir do PCASP estendido e das demais informações contábeis.	Junho/2014	Implantado
Implantação do sistema integrado AFIM-NBCASP na Prefeitura de Manaus.	Maio/2014	Implantado

Fonte: MANAUS (2015), relatório do GTCON/SEMEF.

Este estudo busca avaliar os impactos dessa implantação na administração municipal em comparação com estudos internacionais de implantação em vários países, que já passaram por essas experiências, comparando os pontos positivos ou negativos, espera-se que os resultados decorrentes desse estudo possam avaliar esses pontos.

### 3 METODOLOGIA

Com o intuito de atingir o objetivo da pesquisa de analisar as dificuldades no processo de implantação da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) na Prefeitura de Manaus, foram coletadas informações com os servidores da Prefeitura de Manaus. O procedimento utilizado na presente pesquisa será tratado neste capítulo, primeiramente descreveremos a natureza da pesquisa, em seguida o universo, população e amostra, na seqüência como foram realizadas a coleta de dados e o tratamento e limitações do método utilizado.

#### 3.1 NATUREZA DA PESQUISA

A pesquisa exploratória proporciona maiores informações sobre o assunto que se vai investigar, auxilia na fixação dos objetivos e na busca da formulação de hipóteses, ajudando a dar um novo enfoque sobre o tema pesquisado, inclusive nas descobertas de um assunto ainda pouco esclarecido ou explorado no campo do conhecimento. Nesse contexto, a pesquisa é do tipo exploratório, pela aplicabilidade das normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público ser um assunto pouco conhecido dos entes públicos, principalmente nas prefeituras (BEUREN *ET AL.*, 2012).

A pesquisa descritiva busca observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem interferência do pesquisador, para descrever características de determinada população, convergindo suas variáveis, e com isso proporcionando uma técnica de padronização de coleta de dados. Com esse procedimento é possível identificar as relações existentes entre as variáveis, conferindo validade científica à pesquisa. Esse tipo de pesquisa utiliza o emprego de técnicas estatísticas. Logo, essa pesquisa é descritiva, pois a coleta de dados será padronizada para que as variáveis possam produzir resposta às hipóteses levantadas na pesquisa (BEUREN *EL AT.*, 2012).

#### 3.2 MÉTODO

Quanto ao método de pesquisa a pesquisa qualitativa pode ser associada à coleta de dados de maneira expressa (oral ou escrita) que busca o conteúdo ao invés do procedimento. Enfatiza que a pesquisa qualitativa é uma forma adequada para se abordar um fenômeno social, pois proporciona uma análise, mas profunda, descrevendo a complexidade dos fenômenos estudados (SANTOS, 2010).

A pesquisa qualitativa por possui como característica o emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no seu tratamento dos dados (BUEREN *ET AL.*, 2012). A pesquisa qualitativa e quantitativa, revalorizando os estudos humanísticos. Concretiza a unificação da coleta de dados qualitativa, desde que bem definida e trabalhada com auxílio de métodos testados e validados, possam ser complementados pelo tratamento estatístico, ou seja, complementados pelo método quantitativo (SANTOS, 2010).

Nesse contexto a pesquisa realiza-se pelo método quali-quantativa, pois utiliza o tratamento dos dados, com à coleta de dados através de questionário fechado com uma pergunta facultativa aberta, para utilização de procedimentos estatísticos.

Para responder ao objetivo específico: Identificar as dificuldades de implantação das IPSAS, na implantação na Prefeitura de Manaus, analisou-se os resultados dos questionários aplicados, através da percepção dos respondentes, quais as dificuldades encontradas na literatura, baseadas nas pesquisas de PWC (2013), Magalhães *et al* (2010), Feijó (2011), Carvalho e Andrade (2011), Morais e Neto (2011) , e IFAC (2011), eram reconhecida pelos entrevistados no processo de implantação vivenciado da Prefeitura de Manaus.

Anteriormente foi realizado um teste de confiabilidade do questionário, aplicou-se o teste *alfa de cranbach*, conforme Hora, Monteiro e Arica (2010) este teste mede a correlação média entre respostas em um questionário, com mesma escala de medição, onde o coeficiente  $\alpha$  é calculado a partir das médias da covariância e a média das variâncias dos itens do questionário.

#### QUADRO 6 - MODELO MATEMÁTICO DO ALFA DE CRONBACH.

$$\alpha = \frac{k(\text{Cov}/\text{Var})}{1 + (k - 1) (\text{Var}/\text{Var})}$$

Fonte: Corrar *et. al.* (2009)

Onde:

K= números de variáveis.

Cov= média das covariâncias.

Var= média das variâncias.

Os valores do alfa variam entre 0 a 1, e quando mais próximos de 1, maior a fidedignidade das dimensões do construto. E para que seja aceito como bom, o valor mínimo

do alfa deve ser de 0,7 para pesquisas preliminares, 0,8 para pesquisas básicas e 0,9 para pesquisas aplicadas, em casos de pesquisa exploratória é aceitável o índice de 0,6.

Este teste é frequentemente utilizado em pesquisas empíricas, segundo Hora, Torres e Arica (2010) há grande utilização e aceitação no meio acadêmico, porém necessita de observações quanto:

Os questionários devem ser divididos e agrupados em dimensões que tratem do mesmo aspecto; devem ser aplicados em uma amostra significativa e heterogênea, ou seja, uma amostra que reflita o objeto da pesquisa; e a escala do questionário deve ser validada quanto ao grau de mensuração da opinião dos respondentes.

Para realizar a pesquisa foi utilizada a escala likert, no estilo dicotômica que apresenta características bipolares, com opiniões contrárias e um ponto neutro. A escala Likert é uma escala que permite que os respondentes registrem sua preferência ou concordância e acrescentam uma graduação da relação de preferência, com isso é possível mensurar a direção da atitude do respondente (CORRAR et al, 2009).

#### **QUADRO 7 - ESCALA LIKERT DA PESQUISA**

Discordo Plenamente	Discordo em parte	Neutro	Concordo em parte	Concordo Plenamente
1	2	3	4	5

Fonte: Do autor, 2015.

Quanto aos meios será bibliográfica para apuração das normas Internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS), documental quanto à comparabilidade dos dados da Prefeitura de Manaus com experiências nacionais e internacionais, pesquisa de campo para averiguação das variáveis escolhidas, e estudo de casos multivariado por realizar a pesquisa em grupos de profissionais localizados em departamentos influenciados pela convergência as normas contábeis, mas que fazem parte do universo abrangido pelo objetivo da pesquisa.

O tratamento estatístico será realizado através do programa estatístico SPSS.

Identificado as dificuldades que norteiam a implantação da IPSAS na Prefeitura de Manaus foi realizado um Ranking para responder ao seguinte objetivo específico: Associar as dificuldades semelhantes encontradas por grupo para criação de uma escala de graus de dificuldades de Implantação das IPSAS na Prefeitura de Manaus.

O critério para criação do Ranking:

1. Atribuiu-se a escala Likert os valores estabelecidos no quadro .
2. Utilizou-se a frequência relativa dos itens do questionário multiplicado pelos valores do quadro 11, quantificando as opiniões dos entrevistados em pontos para elaboração do Ranking.
3. Apurou-se a soma dos pontos por item do questionário.
4. A partir dos valores, classificou-se por ordem crescente, com isso obteve-se o valor de relevância, segundo a percepção dos entrevistados, quanto o grau de dificuldades encontradas na implantação da IPSA na Prefeitura de Manaus.

#### **QUADRO 8- VALORES ATRIBUÍDOS A ESCALA LIKERT**

Discordo Plenamente	Discordo em parte	Neutro	Concordo em parte	Concordo Plenamente
-1	-0,05	0	+0,05	+1

Fonte: Dados da pesquisa, 2015

### 3.3 DESCRIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DO OBJETO DE ESTUDO

O universo é um conjunto de elementos que contém características que são objeto do estudo da pesquisa, e a amostra é uma parte desse universo que possui uma representatividade que será escolhida para estudo. Quanto aos tipos de amostra podemos caracterizar como acessibilidade a que é escolhida pela facilidade de acesso aos elementos (VERGARA, 2010).

A presente pesquisa utilizará como universo os elementos que desenvolvem atividades relacionadas a normas contábeis atuais para gerar informações contábeis, e que terão suas atividades influenciadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público na Prefeitura de Manaus: contadores, usuários do Sistema Integrado de Administração Financeira AFIM e controladores internos.

A amostra foi por tipicidade ou intencional, o escopo da pesquisa selecionaram-se os elementos que trabalhavam diretamente na contabilidade pública e atuando na área no momento da pesquisa como condição indispensável para amenizar os efeitos nocivos e garantir a confiabilidade dos dados (MACÊDO *ET AL.*, 2010).

Justificativa da amostra por tipicidade ou intencional, é a necessidade da presença do sujeito-tipo na amostra para que represente adequadamente o universo populacional

(BEUREN *ET AL.*, 2012). Foram aplicados questionários com profissionais da área financeira, contábil e controladoria:

Em 18 (dezoito) unidades gestoras da administração direta, conforme GAVA (2013,p.22):

...Administração Direta é exercida pelo próprio Estado e “compreende o conjunto de atividades e serviços que são integrados na estrutura administrativa da Presidência da República, do Governo do Estado ou da Prefeitura Municipal.”...

4(quatro) autarquias, conforme Andrade (2013, p.36):

É o serviço autônomo instituído por lei, com personalidade administrativa de direito público interno, possuidor de orçamento próprio e autonomia financeira, sem subordinação hierárquica, além de patrimônio e receitas próprias, capazes de executar as atividades típicas da Administração Pública.

2 fundações, segundo Kohama (2013, p. 41):

São entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei, escritura pública e estatuto registrado e inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, com objetivos de interesse coletivo, geralmente de educação, ensino, pesquisa, assistência social, etc, com a personificação de bens públicos, sob o amparo e controle permanente do Estado

A amostra foi composta de 97 servidores respondentes. Dessa forma, para a definição da amostra a ser analisada foram adotados os critérios de relevância financeira explicados a seguir: Com base na Lei (LOA/2015), Anexo II - Despesa dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por órgão orçamentário elaborou-se o quadro apresentada do montante de recursos previstos para cada unidade gestora no ano de 2015:

#### **QUADRO 9- COMPOSIÇÃO DO ÓRGÃO DA PREFEITURA DE MANAUS**

Órgão da Prefeitura de Manaus - Ad. Direta				
Sigla	Nomes	Orçamento em milhões	% de representatividade orçamentária,	Nº de respon - dente por UG
CMM	Câmara Municipal de Manaus	126.343,00	2,82	10
CC	Casa Civil	68.726,00	1,53	4
PGM	Procuradoria Geraldo Município	70.819,00	1,58	4
SEMAD	Sec. Munic. de Administração, planejamento e Gestão	98.760,00	2,20	1
GM	Gabinete Militar	27.826,00	0,62	6

*Continua*

**QUADRO 9a- COMPOSIÇÃO DO ÓRGÃO DA PREFEITURA DE MANAUS**

				<i>Continuação</i>
SEMEF	Sec. Munic. de Finança,Tecnologia da informação e Controle Interno	346.877,00	7,73	20
SEMED	Secretaria de Educação	1.238.756,00	27,62	13
SEMCOM	Secretaria de Comunicação	57.812,00	1,29	3
SEMTRAD	Secretaria de trabalho	85.328,00	1,90	1
SEMJEL	Secretaria de	34.434,00	0,77	1
SEMINF	Sec. Munic. De Infraestrutura	562.518,00	12,54	7
SEMAS	Sec. Munic. De Meio Ambiente e Sustentabilidade	20.885,00	0,47	0
-				
SEMADHI	Sec. Munic. de Assistência Social e Direitos Humanos	104.660,00	2,33	0
SEMUSP	Sec. Municipal de Limpeza Pública	245.302,00	5,47	0
FMS	Fundo Municipal de Saúde	823.858,00	18,37	8
<b>Órgão da Prefeitura de Manaus - Ad. Indireta</b>				
FDT	Fundação Doutor THOMAS	17.813,00	0,40	4
MANAUSPREV	Manaus Previdência	340.413,00	7,59	5
MANUSTRANS	Instituto Municipal de Engenharia e Fiscalização do Trânsito	71.404,00	1,59	0
SMTU	Superintendência Municipal De Transporte Urbano	38.328,00	0,85	4
IMPLUB	Instituto Municipal de Ordem Social e Planejamento Urbano	28.971,00	0,65	4
MANAUSCULT	Fundação Municipal de Cultura, Turismo e Eventos	34.427,00	0,77	2
	Reserva de contingência	41.256,00	0,92	--
<b>Total</b>		<b>4.485.516,00</b>	<b>100,00</b>	<b>97</b>

**Fonte:** Elaboração a partir da Lei Orçamentária nº 1.947, de 19/12/2015, Lei Delegada nº 01/2015.

Quanto aos números de funcionários foram escolhidos os que trabalham na área de planejamento, contábil e financeira, das unidades gestoras e que estavam na ativa no período de 09 a 11 de setembro de 2015. E que trabalham diretamente com o Sistema Integrado de Administração Financeira AFIM.

A amostra analisada englobou representantes de cada secretaria da Prefeitura de MANAUS que trabalham diretamente com as mudanças unidades gestoras e, dentro de cada um dessas unidades da Prefeitura de Manaus. Para a apresentação dos resultados foi utilizada a seguinte metodologia: foram aplicados questionários pilotos, que não participaram da amostra, para teste de adequação, após adequação foram escalonados em três opções, de todas

as questões respectivas a cada uma das Unidades Gestora que compõem a amostra. A amostra foi composta de 97 funcionários.

### 3.4 COLETA DE DADOS

A presente pesquisa utilizou questionários fechados com uma pergunta aberta, os questionários devem ser claros, organizados e consistentes para responder as questões das variáveis indicadas nas hipóteses (SILVA, 2010). Nos questionários fechados, os pesquisados devem fazer escolhas ou ponderações, diante das perguntas elaboradas, logo o questionário deve ser práticas, direto, e adequado para satisfazer ao questionamento do problema de pesquisa (VERGARA, 2010).

Os questionários foram submetidos ao pré-teste antes de sua elaboração final para que possam ser validados, confirmada sua precisão e confiabilidade quanto ao fato de estar direcionada a amostra da população estudada. A submissão dos questionários ao teste prévio serve não só para averiguar o conteúdo do questionário como também avaliar forma como ele foi elaborado. A submissão do questionário a um servidor público, que não estarão participando da amostra final da pesquisa (VERGARA, 2010).

O questionário está dividido em duas partes: A primeira parte (A) trás os dados dos respondentes: idade, formação acadêmica, área de formação e tempo de profissão na área pública. Na qual demonstra o perfil dos servidores que participaram da pesquisa, e suas características que influenciaram sua perspectiva sobre a implantação das IPSAS na Prefeitura de Manaus.

A segunda Parte (B) do questionário foi construída baseada na escala Likert de cinco pontos e nas questões formulada sem estudos literário, que foram empregados como fonte de dados para a elaboração do questionário, que utilizou as dificuldades encontradas em artigos internacionais e nacionais sobre experiências da implantação da IPSA em diversas partes do mundo.

Após esse análise, foram confrontadas com a experiências de inicio de implantação na prefeitura de Manaus, estabeleceu-se as pesquisas de PWC (2013), Magalhães *et al.*(2010), Feijó (2011), Carvalho e Andrade (2011), Morais e Neto (2011), e IFAC (2011) como base do questionários, que evidenciavam as dificuldades em vários países.

Foram subdivididas em cinco grupos de dificuldades: capital humano, capacitação tecnológica e sistemas informatizados, compromisso político, custo de implantação e sistemas patrimonial e financeiro. Os grupos foram subdivididos através da pesquisa das dificuldades

encontradas em vários países, conforme quadro 7, na qual estabeleceu-se os blocos e as questões, com os autores e países de origem do artigo :

**QUADRO 10 - FONTE DE REFERENCIA LITERÁRIA PARA A CRIAÇÃO DO QUESTIONÁRIO**

<b>PARTE B: Questões formuladas nos artigos internacionais e nacionais sobre dificuldades de implantação de Normas Internacionais de Contabilidade Pública – IPSAS.</b>		
<b>BLOCO A: Capital humano, IFAC (2011).</b>	<b>Autores dos Artigos</b>	<b>País</b>
1- Falta de qualificação profissional dos membros do quadro de funcionários que trabalham no sistema integrado de contabilidade a Prefeitura de Manaus - AFIM	Singh (2007),	Ilhas Fuji
2- Falta de cultura e hábito para registros por regime competência (principalmente da Receita e Despesas)	Machdo, Freytag e Maliski (2012).	SC/Brasil
3- Falta de confiabilidade dos agentes públicos nas mudanças realizadas para a transparência e prestação de contas.	Christiaens e Rommel (2008)	Bélgica
4- Ausências de carreira própria (contadoria) para contadores ligados ao órgão central, comprometendo a imparcialidade na geração das informações contábeis.	Alberton, Amaral e Roncalio (2013).	S. C /Brasil
5- Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade.	Venieres e Cohen (2004)	Grécia
<b>BLOCO B: Capacidade Técnica e Sistema Informatizado. IFAC (2011).</b>	<b>Autores dos Artigos</b>	<b>País</b>
7- Incompatibilidades entre o Sistema de (software) de contabilidade AFIM 2014 na adequação da NBCASP.	Singh (2007), Alberton, Amaral e Roncalio (2013).	Ilha de Fuji, Grécia, SC/Brasil.
8-. Falta de investimentos em sistemas informatizados de integração com a contabilidade	Alberton, Amaral e Roncalio (2013).	SC/Brasil
9- Falta de treinamento do sistema informatizado de administração Financeira Integrada AFIM.	Feijó (2011)	Brasil
<b>BLOCO C: Compromisso Político. IFAC (2011),</b>	<b>Autores dos Artigos</b>	<b>País</b>
10 -.Falta de apoio da alta administração para implantação das IPSAS.	Ridder <i>et al</i> (2008)	Alemanha
		<i>Continua</i>

**QUADRO 10a - FONTE DE REFERENCIA LITERÁRIA PARA A CRIAÇÃO DO QUESTIONÁRIO**

11 - Falta de mudanças de processos administrativos no executivo para implantação da IPSAS	Venieres e Cohen (2004)	<i>Continuação</i> Grécia
12 - Não utilização das informações contábeis ou informações para tomadas de decisão por parte dos gestores na Entidade Pública.	Anessi-Pessina e Stecollini (2007), Stalebrink e Sacco (2003), Bardon (1999), Robinson (2002) Venieres e Cohen (2004), Paulsson (2004)	I tália, Áustria, Austrália, Suécia
BLOCO D: Adequação de recursos Implantação das IPSAS IFAC (2011),	Autores dos Artigos	País
13- Falta de investimento.	Ridder <i>et al</i> (2008), Feijó (2010)	Alemanha, Brasil
14- Falta de incentivos para treinamentos.	Venieres e Cohen (2004)	Grécia
15- Poucos recursos para realizar mudanças no setor público.	Feijó (2011)	Brasil
16- Custo- benefício auto para as mudanças.	Alberton, Amaral e Roncalio (2013)	SC/Brasil
BLOCO E: Uso da Legislação, IFAC(2011)	Autores dos Artigos	País
17-Falta de treinamento e uniformidades sobre as normas adotadas pela NBCASP no Sistema Contábil da Prefeitura de Manaus - PMM.	Venieres e Cohen (2004), Cohen (2007)	Grécia
18 - Complexidades do Manual de contabilidade Aplicada ao Setor Publicam e IPC.	Singh (2007), Paulsson(2004)	Ilhas Fuji, Suécia
19-Legislação mal formulada para realidade dos municípios.	Oliorilanto (2008)	Madagascar
20-Ausência de padrão e normas contábeis para registro por competência na PMM.	Ellwood (2003), Jones e Puglisi (2004), Venieres e Cohen(2004)	Reino Unido, Austrália, Grécia

Fonte: Elaborada pelo autor, 2015.

### 3.5 TRATAMENTO DOS DADOS

Para tratamento dos dados foi utilizada para Parte A do Questionário (Características dos entrevistados) a estatística descritiva utilizadas usualmente encontrada pela literatura. Para parte B estabeleceu-se uma análise de tratamento de dados que envolvam variáveis qualitativas a tratamento estatístico. As técnicas de estatística multivariadas permitem análise simultânea dos dados coletados por mais de um variável correlacionada entre si, podendo ser quantitativa (discretas ou contínuas) ou qualitativa (ordinária ou nominal), determinando a influência ou a importância de cada uma mesmo na presença das demais. Foi utilizado teste não paramétrico *Alfa de Cronbach* para avaliar a consistência interna e confiabilidade dos questionários (CORRAR ET AL., 2009).

## 4 ANÁLISES DOS RESULTADOS

Para melhor atingir o objetivo da pesquisa a análise resultados foi dividida em três partes, que serão discretas as seguir:

a) a primeira, estatística descritiva da parte A do questionário – Características dos respondentes, que determina a capacidade dos respondentes quanto ao conhecimento e experiência sobre contabilidade pública e sua convergência as normas internacionais.

b) a segunda, parte B – a partir das questões formuladas dos artigos nacionais e internacionais de implantação da IPSAS, foi realizada análise multivariada para validade da consistência confiabilidade do questionário aplicado, através do sistema SPSS e;

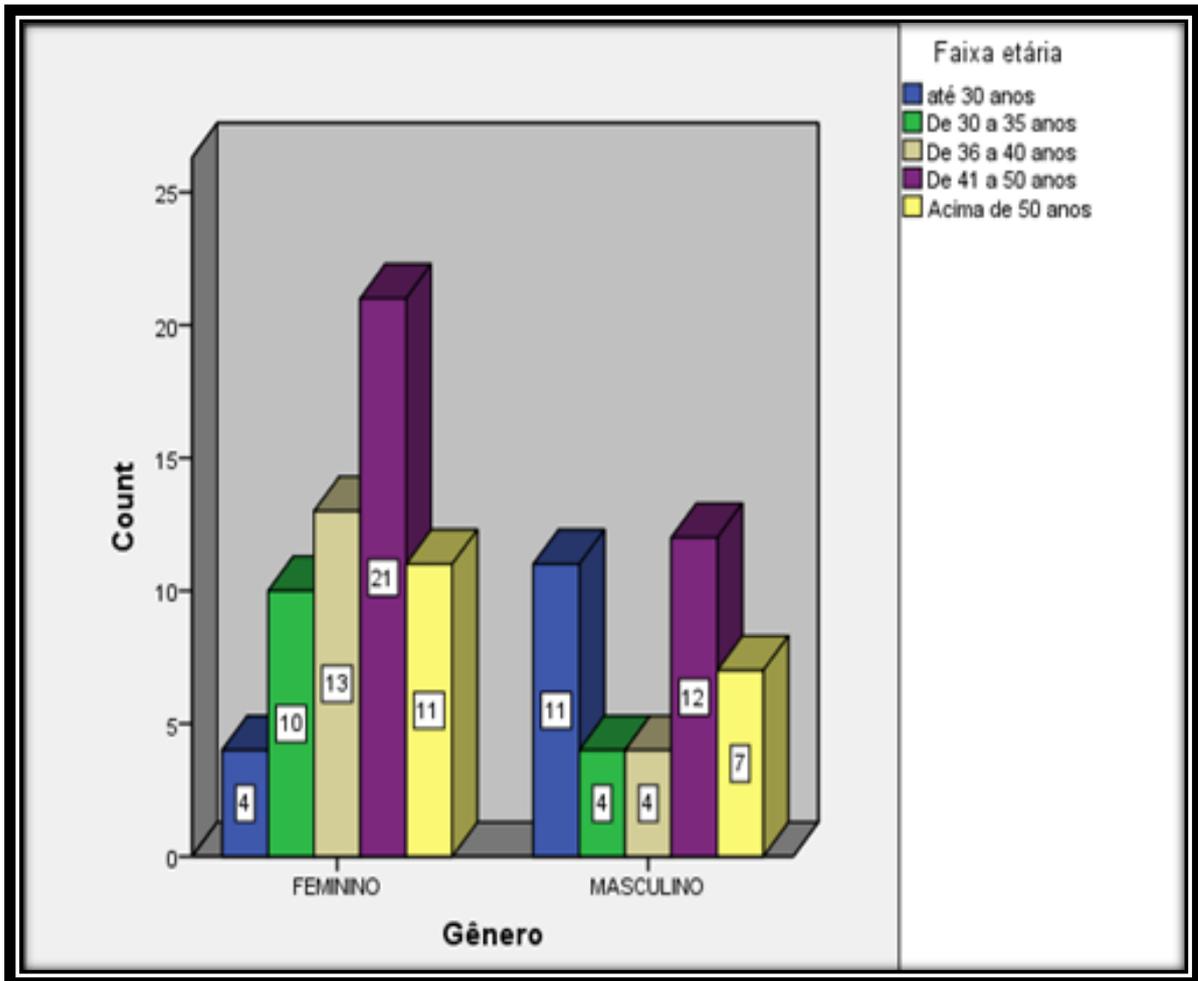
c) finalmente a terceira, estatística descritiva na criação do Ranking de dificuldades da implantação das IPSAS na Prefeitura de Manaus.

### 4.1 CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES.

Com o objetivo de conhecer as características dos servidores que fazem parte do universo da pesquisa, e que participaram do questionário, com intuito de mensurar a familiaridade destes com a contabilidade pública municipal, seus conhecimentos e experiência na administração pública, foi realizado o procedimento de avaliou a amostra quanto à aderência dos pesquisados ao objeto da pesquisa, considerando que os mesmo são os atores que participam da implantação da IPSAS na Prefeitura de Manaus.

O gráfico 01 analisou a relação do gênero e faixa etária dos servidores participantes da pesquisa, através de estatística descritiva, agrupados em cinco faixas etárias: até 30 anos, de 30 a 35 anos, de 36 a 40 anos, de 41 a 50 anos, acima de 50 anos.

**GRÁFICO 01-GÊNERO X FAIXA ETÁRIA**

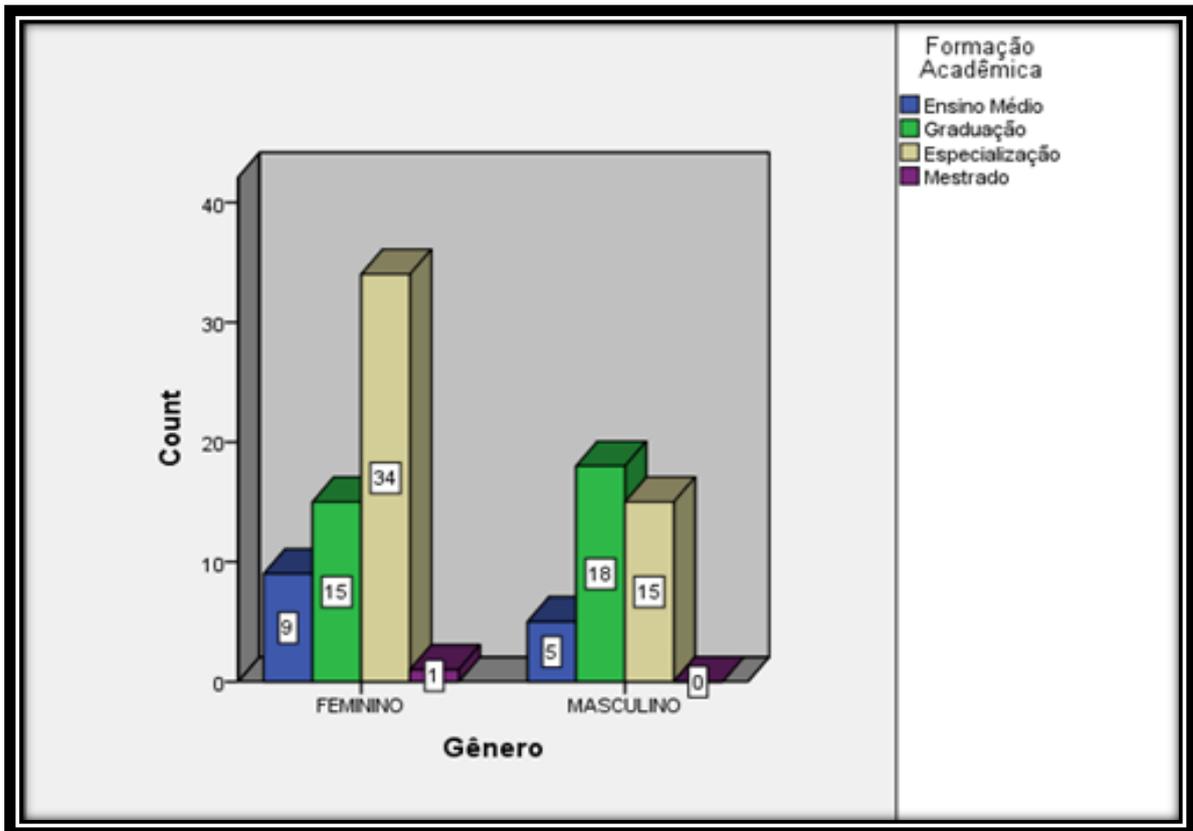


Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

Dos servidores participantes da pesquisa, 33% encontram-se na faixa etária de 41 a 50 anos, dos quais 21% são compostos por mulheres e 12% de homens. O segundo maior grupo encontram-se na faixa de mais de 50 anos, sendo 11% de mulheres e 7% de homens. E o terceiro maior grupo com 17%, encontra-se na faixa etária entre 36 a 40 anos, dos quais 13% são mulheres e 4% são homens.

No gráfico 01, observou-se na amostra uma faixa etária de pessoas com idade superior a 36 anos atuando nas entidades públicas municipais da Cidade de Manaus. Esse grupo está centralizado nas unidades gestora que possuem plano de cargos e salários estruturados. Nas autarquias e Fundações possuímos um número maior de funcionários contratados, por consequência encontramos pessoas com nível de idade até 30 anos.

## GRÁFICO 02- GÊNERO X FORMAÇÃO ACADÊMICA



Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

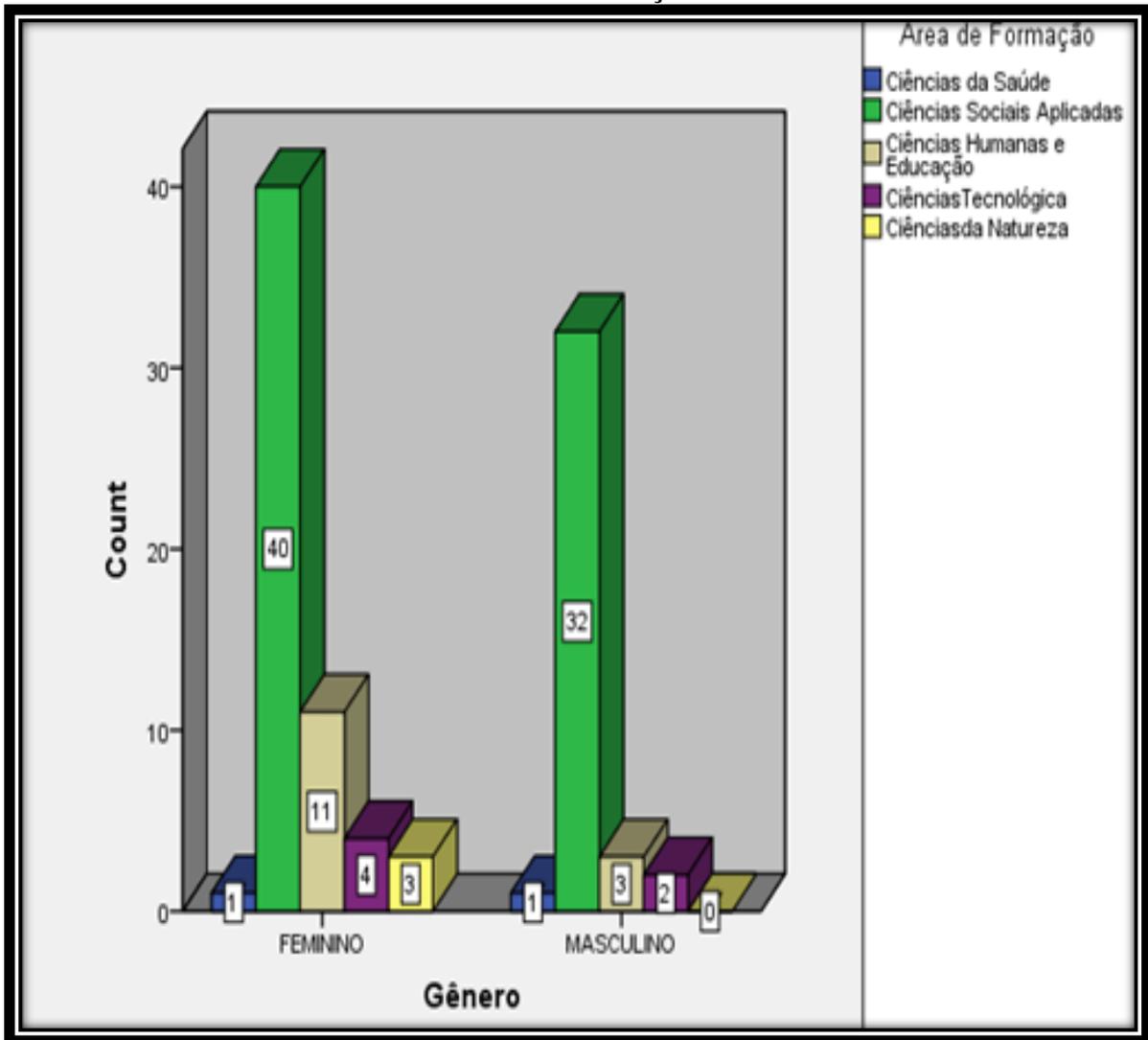
Demonstram-se no gráfico 02 a relação entre o gênero e formação acadêmica dos respondentes, onde 49% possuem pós-graduação, dos quais 34% são mulheres e 15% são homens. O segundo maior grupo com 33% possuem graduação, sendo 15% de mulheres e 18% de homens. Constatou-se um grupo menor de 14% de colaboradores com ensino médio, e um respondente com mestrado.

Demonstrou-se que a amostra possui um grupo grande de colaboradores com conhecimentos na área capazes de compreender o processo da implantação das IPSAS, e sua consequência em longo prazo na instituição pública.

No gráfico 03 analisou-se o gênero com a área de formação dos colaboradores em 5 (cinco) grupos: ciências de saúde, relacionados aos profissionais com formação em áreas de enfermagem e afins; ciências sociais aplicadas: formação em contabilidade, administração economia, etc.; ciências Humanas e Educação: formação em pedagogia, e afins; Ciências tecnológicas (informática, engenharia, edificações etc.) e Ciências Natureza (Biologia, etc.)

Grande parte dos funcionários com pós-graduação faz parte de secretarias com planos de cargos e salários que utilizam a formação acadêmica na valorizam dos salários e carreiras.

GRÁFICO 03 - GÊNERO X ÁREA DE FORMAÇÃO



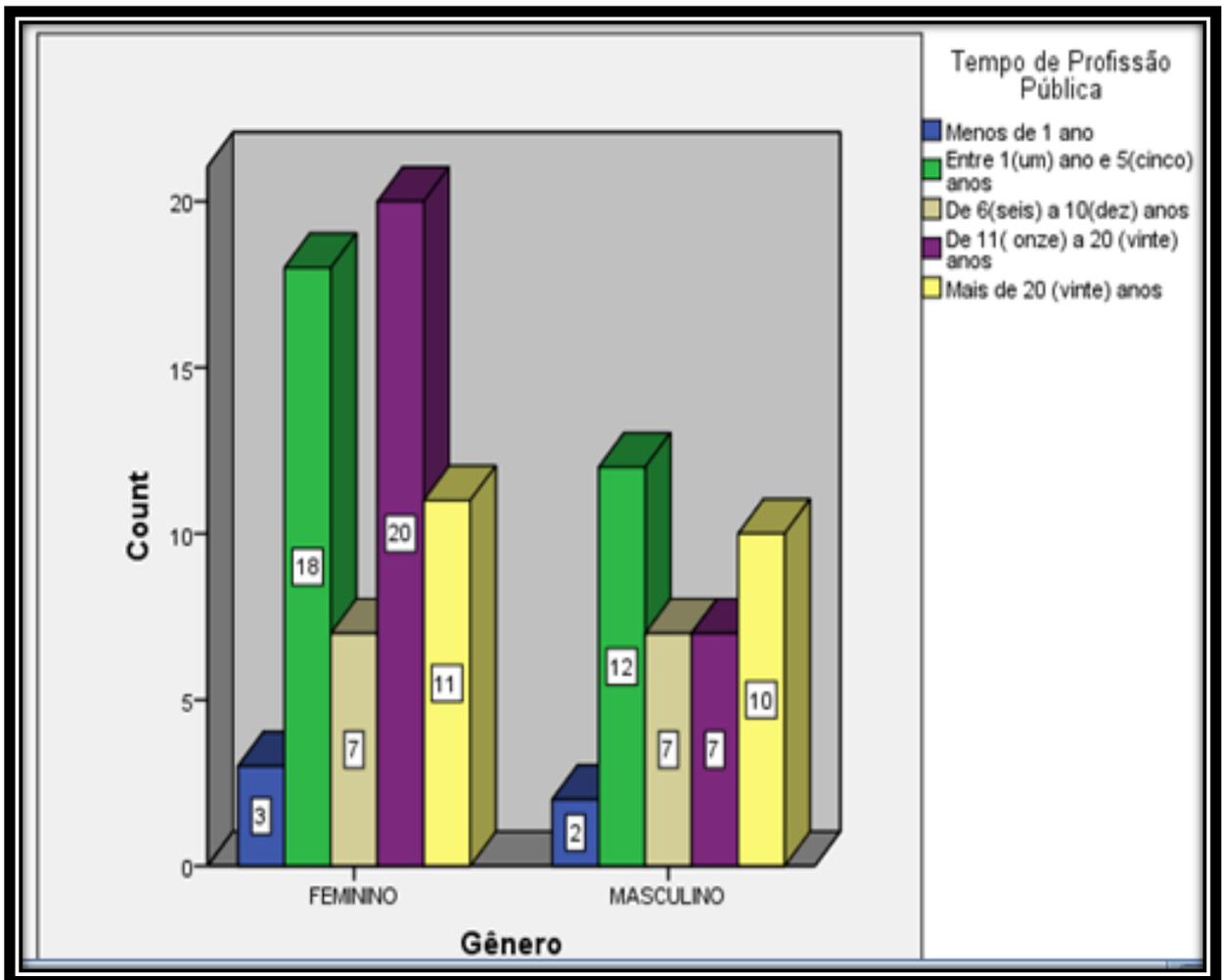
Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

Quanto à formação acadêmica dos respondentes constatou-se que predominou as formações em ciências sociais aplicadas: contabilidade e administração etc. com um total de 73 % dos respondentes, dos quais 40 mulheres e 32 homens. Em segundo em ciências humanas e educação com 14 % dos respondentes, dos quais 11% são compostos de mulheres e 3% de homens.

No gráfico 03, demonstrou-se o gênero com a formação acadêmica dos entrevistados analisou-se o conhecimento sobre a área de formação com a administração pública para compreender o grau de entendimento quanto as IPSAS e a contabilidade Pública. Com 73 % dos respondentes de formação em contabilidade e administração, pressupõe-se que possuam entendimento das reformas pela qual a contabilidade está passando no Brasil.

Este resultado reforça que os entrevistados possuem capacidade de discernimento quanto ao conteúdo da pesquisa, e conhecimento acadêmico acerca das mudanças efetuadas na Prefeitura de Manaus quanto à implantação da IPSAS.

**GRÁFICO 04- GÊNERO X TEMPO DE PROFISSÃO NA ÁREA PÚBLICA**



**Fonte:** Dados da pesquisa, 2015.

Observou-se que 30% dos entrevistados estão na área pública entre 1 e 5 anos, dos quais 18% são mulheres e 12% homens. Um segundo grupo de 27% de funcionários, com 11 a 20 anos de tempo no serviço público dos quais 20% de mulheres e 7% de homens. Outro grupo representativo composto por 21% dos entrevistados possuem mais de 20 anos de serviço público. Conforme o gráfico 03.

Observou-se que a administração indireta possui muita rotatividade de funcionários na área financeira e contábil, confirmados pela pesquisa quanto ao número de funcionários com faixa de 1 a 5 anos de experiência na área pública, por outro lado, algumas secretarias que

possuem forte plano de cargos e salários apresentam um quadro de funcionários com mais de 11 anos de tempo de serviço na área pública.

Conclui-se com a análise de estatística descritiva que o perfil dos respondentes é adequado a pesquisa, considerando a qualificação, conhecimento e experiência na administração pública, e serem os atores responsáveis pela execução da implantação da IPSAS na Prefeitura de Manaus.

#### 4.2 ANÁLISE DA PARTE B - QUESTÕES FORMULADAS DE ARTIGOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

Os testes de estatística descritiva com o perfil dos respondentes demonstram que a amostra pesquisa é significativa para o objetivo da pesquisa. O questionário foi dividido em cinco grupos, baseados nos estudos de IFAC (2011), e associados às perguntas por semelhança de assuntos, para refletirem os aspectos das dificuldades da Implantação da IPSAS no Município de Manaus.

O teste de *alfa de Cronbach*, para as vinte perguntas realizadas no questionário:

#### QUADRO 11- TESTE DE CRONBACH.

##### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0,874	20

**Fonte:** elaborado pelo SPSS com dados da pesquisa, 2015.

Os valores demonstram que o resultado do *alfa de Cronbach* é consistente sendo satisfatório para a aplicação de análise de confiabilidade das escalas, pois é superior ao recomendado pela literatura. Confiabilidade é o grau em que uma escala produz resultados consistentes entre medidas repetidas ou equivalentes de um mesmo objeto ou pessoa, produzindo *scores* verdadeiros e idênticos (CORRAR, 2009)

Na Tabela 1, encontram-se as constatações sobre as opiniões dos colaboradores quanto os itens relativos ao capital humano:

**TABELA 1 - ANÁLISE DOS ITENS SOBRE CAPITAL HUMANO**

	Discordo Plenamente	Discordo em parte	Neutro	Concordo em parte	Concordo Plenamente
Questões 1-4 - Capital Humano					
Falta de qualificação profissional quadro de funcionários	11,3	23,7	9,3	45,4	10,3
Falta de cultura e hábito registro de competência	16,5	11,3	11,3	32	28,9
Falta de confiabilidade dos agentes públicos	14,4	16,5	17,5	27,8	23,8
Ausência de carreira própria para contador ligado ao órgão central, comprometendo imparcialidade na geração das informações contábeis	6,2	15,5	17,5	20,6	40,2
Falta de aptidão contábil dos contadores	22,7	21,6	16,5	28,9	10,3

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2015.

Nesta seção apresentam-se os dados analisados que constatou a preferência em primeiro lugar, com de 60,9 % dos entrevistados, pelo item “concordo em parte” e “concordo plenamente” pela Falta de cultura e hábito registro de competência. Considerando-se que a prática de registro por orçamento já possui 40 anos, essa mudança reflete nos servidores públicos.

Em segundo lugar, com 60,8 % pelo item “concordo em parte” e “concordo plenamente” na Ausência de carreira própria para contador. Detectando a não formalização institucional do papel do contador na administração pública municipal, que não possui em algumas unidades gestora o cargo de contador no quadro da secretaria.

Em terceiro lugar com 55,7% de concordo parcialmente e totalmente, acreditam que a falta de qualificação profissional no quadro de funcionários da secretária torna-se uma das dificuldades para implantação plena da IPSAS. Nos casos da administração indireta que possui grande rotatividade de funcionários trona-se um problema sério para controles financeiros, contábil e patrimonial nas secretarias.

Em quarto lugar, com 51% de item “concordo em parte” e “concordo plenamente” a falta de confiabilidade dos agentes públicos quanto à aplicabilidade da transparência e prestação de contas produzidas pela implantação das IPSAS. Considerando que a rejeição de 30,9% de colaboradores que discordam plenamente e parcialmente, demonstram que um grupo de servidores acredita nessa afirmativa.

No item falta de aptidão dos servidores contábil, 44,3 % dos entrevistados consideram não ser uma dificuldade para a implantação das normas internacionais, talvez pela quantidade

de 48% de colaboradores com mais de 11 anos de experiência na área pública, e a qualificação de pós-graduação na área contábil, produza essa percepção nos entrevistados.

Na tabela 2, foi analisado a capacidade técnica e sistema informatizado, quanto à adequação do Sistema aprimorado pela Prefeitura de Manaus com a IPSAS. Considerando a percepção dos entrevistados.

**TABELA 2 - ANÁLISE DOS ITENS CAPACIDADE TÉCNICA E SISTEMA INFORMATIZADO**

	Discordo Plenamente	Discordo em parte	Neutro	Concordo em parte	Concordo Plenamente
Questões 5-8 - Capacidade Técnica e Sistema Informatizado.					
Incompatibilidade do Sistema AFIM com a NBCASP	11,3	18,6	27,8	29,9	12,4
Falta de Investimento	7,2	7,2	13,4	36,1	36,1
Falta de Treinamento	12,4	12,4	6,2	32	37

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2015.

Constatou-se que 72,2% dos respondentes consideraram falta de investimento como principal dificuldade para implantação das normas internacionais de contabilidade, considerando as necessidades de integração com diversos sistemas como: patrimonial, dívida ativa, estoque, arrecadação e folha de pagamento, os recursos para realizar essa integração na visão dos respondentes tornam-se onerosa para o município.

Com 69% dos respondentes pontuando “Concordo em parte e plenamente” a falta de treinamento dos usuários do Sistema como segunda maior dificuldade de Capacidade Técnica e Sistema de Informática, considerando as mudanças ocorridas no sistema anterior para adaptá-lo as normas internacionais, exigindo discernimento dos usuários na decisão de escolhas de contabilizar um ato, produziram inseguranças para os não contabilistas.

Em terceiro lugar com 42 %de “Concordo em parte e plenamente”, e 30% Discordantes e 27,8% neutro (não souberam responder), constatando que 57,8% dos respondentes discordam ou não se posicionaram com essa incompatibilidade do Sistema da PMM com as normas convergidas.

Análise do compromisso político, conforme tabela 3, foi considerada a relação entre os agentes políticos no comprometimento da implantação das normas com os servidores que utilizam diariamente as normas nos seus atos administrativos.

**TABELA 3 - ANÁLISE DO COMPROMISSO POLÍTICO**

Questões 9-12 - Compromisso político	Discordo Plenamente	Discordo em parte	Neutro	Concordo em parte	Concordo Plenamente
Falta de Apoio da alta Administração	6,2	5,2	36,0	33	19,6
Falta de mudança de processos administrativos	4,1	11,3	28,9	35,1	20,6
Não utilização das informações contábeis na tomada de decisão	7,2	9,3	17,5	29,9	36,1

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2015.

Constatou-se que 66% dos respondentes “concordam em parte e plenamente” que não utilização das informações contábeis na tomada de decisão por parte dos gestores e administradores públicos é a maior das dificuldades do compromisso político. Ou seja, não há interesse em utilizar as informações contábeis na tomada de decisão, apenas são realizadas para cumprir prazos aos órgãos fiscalizadores. Essa dificuldade desestimula aos servidores a buscar de uma qualidade de informação para não ser utilizada em pró da melhoria da gestão.

Com 55.7% dos respondentes concordam em parte e plenamente que a falta de mudanças de processos administrativos por parte dos administradores tornam-se uma dificuldade para implantação da contabilidade por competência. Tais mudanças tornam-se necessárias para desenvolver controles patrimoniais e financeiros que não eram realizados no sistema contábil orçamentário.

Em terceiro lugar no bloco de compromisso político, com 52,6% de concordam em parte e plenamente, a falta de apoio da alta administração. Considerando o elevado número de respondentes que não quiseram se manifestar, apesar da não identificação do respondente.

Na tabela 4, analisou-se o Bloco da adequação dos recursos (orçamento, planejamento recursos humanos, reformas administrativa) para implantação da IPSAS no município de Manaus.

**TABELA 4 - ANÁLISE DA ADEQUAÇÃO DE RECURSOS IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS**

	Discordo Plenamente	Discordo em parte	Neutro	Concordo em parte	Concordo Plenamente
Questões13-15 – Adequação de recursos Implantação das IPSAS					
Falta de investimento	3,2	11,3	21,6	36,1	27,8
Falta de incentivo para treinamento	1,0	10,3	14,4	39,2	35,1
Poucos recursos para realizar mudanças no setor público	3,1	12,4	15,5	32,0	37
Custo-benefício alto para as mudanças	7,2	16,5	23,7	26,8	25,8

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2015.

Para 74,3% dos entrevistados que concordaram em parte e plenamente com o item falta de incentivo para treinamento, não está havendo incentivo para que os servidores sejam treinados na aplicação das normas internacionais, incentivos de liberação de tempo dos serviços para dedicar-se ao treinamento e aperfeiçoamento dos conhecimentos nas alterações normativas da IPSAS.

Quanto ao item poucos recursos para realização das mudanças no setor público, com 69% dos respondentes concordam em parte e plenamente que o município necessita de mais recursos para implantação da IPSAS, em processo de cenário de crise econômica, vivenciada pelos municípios brasileiros, essa percepção aumenta, visto que será necessário aperfeiçoamento da máquina administrativa e de investimentos tecnológicos para alcançar os objetivos de integração dos sistemas com a contabilidade.

Para 63,9% dos respondentes a falta de investimentos por parte da Prefeitura de Manaus é a terceira dificuldade deste bloco, considerando as necessidades de troca de sistemas obsoletos por novas tecnologias, aprimoramento de treinamento para grupo de TI, entre outros investimentos.

O custo-benefício alto para a mudança aparece como quarta dificuldade deste bloco com 52,6% dos entrevistados. Considerando que a proposta das IPSAS é de melhoria da gestão pública, espera-se que os custos para implementá-la produzirá benefícios a longo prazo para os entes públicos.

Conforme evidenciação da tabela 5 analisou-se o bloco uso e Legislação quanto às normas brasileira convergidas para as IPSAS.

**TABELA 5 - USO DA LEGISLAÇÃO**

	Discordo Plenamente	Discordo em parte	Neutro	Concordo em parte	Concordo Plenamente
Questões 15-20 -Uso da Legislação					
Falta de treinamento e uniformidade das NBCASP	11,3	9,3	9,3	28,9	41,2
Complexidade dos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor	11,3	15,5	21,6	27,8	23,8
Legislação mal formulada para realidade do município	8,2	3,1	34	33	21,7
Falta de Legislação Municipal para implantar as NBCASP	13,4	5,2	34	21,6	25,8
Ausência de Padrão e normas para registro competência	7,3	13,4	24,7	34	20,6

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2015.

De acordo com as informações da tabela 5, constatou-se que 70,1% dos entrevistados concordam em parte e plenamente que a falta de treinamento e uniformidade das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público é a maior dificuldade deste bloco. Dada a pouca divulgação dos treinamentos da área pública ou cursos promovidos pelo Conselho regional de contabilidade local nesta área.

Com 54,7% dos entrevistados concordam em parte e plenamente que a Legislação mal formulada para realidade do município, alguns normas são direcionadas para a realidade da União, visto serem elaborados pelo Sistema Tributário Nacional-STN, na qual não tem aderência a realidade municipal sendo necessária adaptação para implantá-la.

Com valores muito próximo, 51,6% da opinião dos entrevistados, a complexidade dos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor torna-se a terceira maior dificuldade deste bloco, confirmando que a necessidade de treinamento para entender as normativas na prática contábil torna-se fundamental para que os servidores possam implantá-la.

Obteve-se o resultado do Ranking, conforme tabela 6, por ordem crescente de relevância das dificuldades segundo a opinião dos servidores da Prefeitura de Manaus.

**TABELA 6 – CRIAÇÃO DO RANKING**

Ranking	Dificuldades	Pontuação	BLOCO
1º	Falta de incentivo para treinamento	48,55	Recurso de implantação
2º	Poucos recursos para realizar mudanças no setor público	43,70	Recurso de implantação
3º	Falta de Investimento para implantação das IPSAS	43,35	Recurso de implantação
4º	Falta de treinamento e uniformidade das NBCASP	39,70	Legislação
5º	Não utilização das informações contábeis na tomada de decisão	39,20	Compromisso político
6º	Falta de investimento para capacitação e Sistema de T I.	37,00	Sistema informatizados
7º	Ausência de carreira própria para contador	36,55	Recursos Humanos
8º	Falta de Treinamento no Sistema AFIM.	34,40	Sistema Informatizado
9º	Legislação mal formulada para realidade do município	28,45	Legislação
10º	Falta de mudança de processos administrativos	28,40	Compromisso político
11º	Falta de Apoio da alta Administração	27,30	Compromisso político
12º	Custo/benefício alto para as mudanças	23,75	Recurso de implantação
13º	Ausência de Padrão e normas para registro competência	23,60	Legislação
14º	Falta de cultura e hábito registro de competência	22,75	Recursos Humanos
15º	Falta de Legislação Municipal para implantar as NBCASP	20,60	Legislação
16º	Complexidade do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor	18,65	Legislação
17º	Falta de confiabilidade dos agentes públicos	15,05	Recursos Humanos
18º	Falta de qualificação profissional quadro de funcionários	9,85	Recursos Humanos
19º	Incompatibilidade do Sistema AFIM com a NBCASP	6,75	Sistema Informatizado
20º	Falta de aptidão contábil dos contadores	-8,75	Recursos Humanos

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2015.

De acordo com os dados da tabela 6, na composição do ranking de dificuldades tiveram maior índice foi à falta de incentivo para o treinamento, confirmando as pesquisas de PWC (2013), realizada em 150 países que implantaram ou estavam implantando as IPSAS, que constataram que a qualificação dos profissionais sendo a principal dificuldade encontrada entre os entes públicos na implantação das IPSAS.

Confirmando as pesquisas relacionadas através de questionários enviados pelo STN, por todos os municípios brasileiros com mais de 50.000 habitantes, constatou o capital

humano como uma das grandes dificuldades da Implantação das NBCASP convergido as IPSAS ( FEIJÓ, 2011).

A segunda maior dificuldade foi os poucos recursos para realizar mudanças no setor público, confirmando as pesquisa encontradas nos estudos de Herbert (2010), onde constatou essas dificuldades da Itália, Alemanha, Egito e Ilhas Fuji. Como nas empresas privadas que dispenderam recursos para adequação as normas internacionais os entes públicos necessitam de recursos de implantação para manter-se no ambiente competitivo dos mercados.

O terceiro lugar do ranking encontra-se o investimento para implantação das IPSAS para desenvolver as integrações dos processos administrativos para integração com o sistema contábil. Os orçamentos destinados ao processo de implantação que comporte os recursos necessários para desenvolver processo de implantação (TI, recursos humanos, capacitação etc.). Os Entes não estão preparados para arcar com os custos financeiros decorrentes dessa implantação “obrigatória”, mesmo consciente da importância e vantagens eles não se prepararam para assumir os impactos financeiros dessa implantação.

A quarta dificuldade no ranking é a falta de treinamento e uniformidade as NBCASP, considerando que os Manuais que disciplinam a aplicabilidade da NBCASP, esses estão em constantes mudanças através dos Grupos Técnicos GTCO e GTREL do STN, tornam-se necessário o constante treinamento dos contadores para atualização das legislações que estão em formação pelos grupos técnicos.

Sendo o centro de mudanças em Brasília, a captura de informação e entendimentos sobre as NBCASP nas regiões Norte e Nordeste brasileiros, que ficam afastadas dos centros de informações, necessitam de deslocamento as captais mais desenvolvidas para capacitação ou a busca de instrutores do STN para treinamentos regionais. Dificultando a capacitação dos contadores quanto às mudanças na Prefeitura de Manaus.

A quinta dificuldade relacionada, foi a não utilização, por parte da alta administração pública, das informações contábeis na tomada de decisão. Essa cultura que a contabilidade sendo um artefato apenas para cumprimento de obrigação legal para os órgãos fiscalizadores, não existe o hábito de a informação contábil ser levada aos administradores públicos para realizar tomada de decisão, comumente os relatórios orçamentários ou os relatórios financeiros realizados a parte ou em paralelos ao contábil são utilizados para estes fins.

Tornando-se um contraditório das IPSAS, que visam à contabilidade como informações gerenciais associado ao controle interno da entidade para promover a tomada de

decisão na entidade. Essa dificuldade foi pesquisada por Herbest (2010) quanto do início da implantação da contabilidade por competência nos países Itália, Áustria, Austrália, Suécia.

A sexta dificuldade apontada pelos pesquisados foi à falta de investimento para capacitação e Sistema de TI. Pesquisa das IFAC (2011) encontra-se como a quarta dificuldade encontrada pelos 150 países participantes, pois o investimento para desenvolver tecnologia e capacitação para nova prática contábil por competência na área pública exige mudanças de softwares não existentes no mercado, quase todos os Estados e Municípios brasileiros que começaram a implantar desenvolveram seu próprio software, ou seja, emanam investimentos de desenvolvimento tecnológicos.

A sétima dificuldade foi relacionada à falta de carreira própria para contador, realidade encontrada em quase toda a região amazônica, o quadro de carreira de contador para o município não cobre 10% das necessidades das secretarias do ente público. Muitos são contratados como serviços prestados ou comissionados. Essa prática dificulta a continuidade das informações contábeis pelo grande rodízio de funcionários a cada mudança de gestor. As práticas contábeis ficam vinculadas a apreciação de cada profissional supervisionadas pelo Tribunal de Contas do Estado. Sentem-se a necessidade uma contadoria que colabore com a elaboração, preparação e normas interna de contabilidade para o município de Manaus.

A oitava dificuldade está relacionada ao treinamento no sistema AFIM, na qual ocorreu a mudança de estrutura de orçamentária para de competência, sendo complexo o processo de captura das informações por competência, e o entendimento dos relatórios gerados pelo sistema patrimonial. Os entrevistados encontraram barreiras para a compreensão dessas mudanças e os treinamentos não foram suficientes para a absorção desse conhecimento.

A nona dificuldade relaciona-se a falta de legislação municipal para garantia legal da NBCASP, considerando que a União está sendo à base das formulações nos manuais e demonstrativos contábeis. Muitas das legislações e orientações não estão sendo aplicadas aos municípios, sendo necessário adaptações e reformulações na legislação municipal.

E a décima dificuldade relaciona-se ao falta de mudança nos processos administrativos para capturar a contabilidade por competência, considerando o processo da receita por competência que não possui registro no antigo sistema, despesas de folha como: provisão 13 salários e férias, entre outros. Processo de Material permanente e de estoque que necessitam de requisição eletrônica etc. Os entrevistados necessitam de novos procedimentos para gerar informação tempestiva.

Do décimo primeiro ao décimo sétimo observamos uma consequência associada aos 10 primeiros do ranking, enfatizamos que para os entrevistados a falta de apoio da alta administração e a falta de hábito e costume registro por competência chegou a 27 % e 23% das dificuldades, respectivamente.

E a falta de qualificação profissional do quadro de funcionários e Incompatibilidade do Sistema AFIM com a NBCASP não se apresenta aos entrevistados como uma dificuldade significativa e a falta de habilidade dos contadores não se apresentam como uma dificuldade.

Ao final do questionário foi formulada uma questão aberta opcional onde os respondentes poderiam expressar sua opinião sobre alguma dificuldade não abordada nos questionário fechado. Somente três entrevistados se manifestaram com o mesmo questionamento

A dificuldade abordada foi à falta de apoio do Tribunal de Contas do Estado no processo de implantação das normas, destacando que os entrevistados pontuaram que as participações no processo de implantação dariam mais celeridade, confiabilidade e apoio aos contadores públicos municipais.

Para responder ao terceiro objetivo específico foram analisados as dificuldades para elaborar um diagnóstico para a prefeitura de Manaus quanto ao processo de implantação da IPSAS.

Segundo recomendações da IFAC (2011) os fatores de capital humano detectado nos questionários estão associados à falta de uma estrutura de fortalecimento do cargo do contador no âmbito municipal. Uma das soluções encontradas em outros Estados e Municípios foi à criação da contadoria em sua estrutura, na qual não são vinculada aos gestores, em alguns casos tornando-se secretaria (Estado de Santa Catarina) ou órgão vinculado a secretaria de fazenda (Minas Gerais e Recife). Essa estrutura associadas à contratação de novos contadores, via concursos público, desenvolvendo um fortalecimento da contabilidade internamente.

Quanto à capacidade técnica e sistema informatizado- Os pontos relevantes para os entrevistados a falta de recursos para investimentos tecnológicos e capacitação ao sistema AFIM, podem ser resolvidas com contratação de programadores no reforço da T.I própria, visto que os sistemas no mercado não estão preparados para as alterações que estão ocorrendo na contabilidade pública brasileira. E a aplicação de oficinas para capacitação de servidores quanto à utilização do novo sistema.

Quanto ao compromisso político à principal relevância para os entrevistados foi à falta de utilização das informações contábeis para tomada de decisão, para solucionar esse problema tornam-se necessário a conscientização dos gestores sobre as mudanças nos relatórios, as informações de controle patrimonial, sistema de custos que serão produzidos após as alterações e implantações da IPSAS.

Adequação de recursos para Implantação das IPSAS, para a IFAC (2011) o custo benefício da implantação compensa os investimentos de TI e capital humano, porém para que isso realize há uma longa caminhada por parte de entes públicos. Hoje, a alta administração pública brasileira não vislumbra essas vantagens da contabilidade por competência. Porém, a imposição do Governo Federal para que os gestores a cumpra em cronograma determinado, com sanções econômicas e financeiras, aos que não atingirem a meta estabelecida pelo Governo. A conscientização dos contadores para com os gestores sobre a importância de uma implantação correta e bem organizada para que não seja uma obrigação, mas uma oportunidade de melhoria de gestão e transparência.

Uso da legislação - Falta de treinamento da legislação dos NBCASP, pode ser resolvida com a parceria na contratação de professores ou Técnicos do STN, com o Conselho Regional de Contabilidade CRCAM ou Tribunal de Contas do Estado para o grupo técnico através da Escola de Serviços Públicos Municipal. Solução já realizada por vários municípios do Nordeste brasileiros.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As mudanças realizadas nos últimos tempos nas informações contábeis, exigidas pela globalização de mercados e pelos mercados de capitais, transformou-a em uma linguagem única e comum para ser utilizada como uma estrutura contábil universal, porém a harmonização contábil é um desafio para mundo, pois a diferenças culturais, lingüísticas, política, econômica e social dificultam essa harmonização.

No Brasil, a harmonização da contabilidade no setor público, iniciou-se através do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público (NBCAPS) aos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), através da publicação, pelo Ministério da Fazenda, da Portaria nº 184/2008, na qual estabelecia as primeiras NBCASP pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, com aplicabilidade obrigatória prorrogada por legislações, até dezembro de 2024.

O desafio de implantar uma nova contabilidade nos municípios brasileiros, seus impactos sobre os relatórios e os usuários da informação, os aspectos culturais e regionais de cada município, exige novos estudos aprofundados sobre o tema.

Neste complexo cenário, este estudo tem como objetivo responder ao questionamento proposto: quais as dificuldades encontradas na implantação da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) na Prefeitura de Manaus?

Para responder ao questionamento foi proposto o objetivo geral: Analisar as dificuldades no processo de implantação da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) na Prefeitura de Manaus.

O objetivo geral foi atingido através de estudos da literatura sobre as experiências de dificuldade de implantação das IPSAS encontradas em diversos países, estados e municípios brasileiros. Foi elaborado um questionário a partir desse estudo e aplicado em 18 unidades gestoras da administração direta, 04 autarquias e 02 fundações da Prefeitura Municipal de Manaus. Para tanto foi necessário estabelecer objetivos específicos para responder as indagações do objetivo geral.

O primeiro objetivo específico foi identificar quais dificuldades encontradas na literatura aplicava-se na realidade do ambiente dos entrevistados, para tanto aplicou-se um tratamento estatístico para avaliar a consistência das respostas do questionário. Logo após foi realizado a análise do perfil dos entrevistados para confirmação da amostra da pesquisa.

Constatou-se que a amostra era confiável e os questionários possuíam consistência estatística, quanto as dificuldades foram classificados em cinco blocos, baseados nos estudos do IFAC (2011). Analisou-se os valores em percentual dos respondentes que parcial e plenamente concordavam com a existência da dificuldade.

O bloco de capital humano destacou-se a falta de cultura e hábito registro de competência com 60,9% e ausência da carreira própria para contador com 60,8% dos respondentes.

No bloco de Capacidade Técnica e Sistema Informatizado, com 72,2% dos entrevistados enfatizou que a falta de investimentos em TI e 69% em falta de treinamento no sistema Administração Financeira Integrado de Manaus - AFIM.

O bloco compromisso político destacou-se a falta de utilização dos demonstrativos contábeis na tomada de decisão, falta de mudança nos processos administrativos para mudança para o sistema de competência e a falta de apoio da alta administração, com 66%, 55,7% e 52,6%, respectivamente.

O bloco adequação de recursos para implantação das IPSAS destacou-se a falta de recursos para treinamento dos servidores para a implantação do NBCASP e investimentos. E por último o uso da legislação que se enfatizou a falta de treinamento e uniformidade do NBCASP, complexidade do manual de contabilidade, legislação mal formulada para realidade municipal, e ausência de padrão e normas para registro de competência. Os resultados constataram a

Após a identificação foi realizado a segunda objetivo específico, elaboração do ranking para quantificar as respostas dos entrevistados e classifica-los por ordem de importância na expectativas dos repondentes, levando em consideração também as respostas que discordavam plenamente ou em partes, atribuindo pontuação para realização da classificação no ranking . As dez primeiras colocadas do ranking foram analisadas para responder opróximo objetivo específico.

Observou-se na opinião dos respondentes diferença com a literatura quanto as dificuldades: falta de habilidade dos contadores e falta de qualificação dos servidores, na qual não existe essa dificuldade para a maioria dos entrevistados, essa divergência pode ser explicada pela quantidade de respondentes com mais de 20 anos de experiência na área pública, lotados em unidade gestoras da administração direta.

O terceiro objetivo específico foi agrupar as dez primeiras dificuldades para desenvolver um diagnóstico da implantação na IPSAS na Prefeitura de Manaus.

O capital humano foi proposto à criação de uma contadoria para fortalecimento do grupo contábil.

Quanto a capacidade Técnica e Sistema Informatizado proposta de contratação de programadores no reforço da T.I própria, e a aplicação de oficinas para capacitação de servidores quanto à utilização do novo sistema.

Compromisso político uma campanha de conscientização dos gestores para as mudanças promovidas pela implantação das IPSAS.

Adequação de recursos para implantação das IPSAS, conscientização da alta administração pública para as vantagens da contabilidade por competência. A conscientização dos contadores para com os gestores sobre a importância de uma implantação correta e bem organizada para que não seja uma obrigação, mas uma oportunidade de melhoria de gestão e transparência.

Para melhora do uso da legislação pode ser realizado parceria com Sistema Tributário Nacional STN, com o Conselho Regional de Contabilidade CRC/AM ou Tribunal de Contas do Estado para fomentar treinamentos sobre as legislações aplicáveis a implantação da NBCASP.

Com base nas respostas encontradas podemos responder ao objetivo geral, mapeando as dificuldades encontradas para minimizar os problemas na atual estágio de implantações na convergência contabilidade público municipal as IPSAS.

As limitações dessa pesquisa estendem-se a administração municipal da Prefeitura de Manaus, não se estendendo a outras entidades públicas de outro órgão da região.

Na busca de desvendar aspectos da realidade teórica e prática da implantação das IPSAS na prefeitura de Manaus, em respostas aos problemas deste estudo, novas inquietações foram surgindo, as quais se configuram como oportunidades para pesquisas futuras e que poderiam trazer contribuições relevantes ao tema aqui abordado, como proceder à análise da implantação nos municípios do Estado do Amazonas.

## 6 REFERÊNCIAS

ALVES, Maria do Céu. C. G.; ANTUNES, Eduardo. C.; **Implementação das normas internacionais de contabilidade na Europa - um estudo comparativo**. Faculdade de Ciências Sociais e Humanas. Universidade da Beira Interior. Portugal. 2010.

ANDRADE, Maria. Elisa. M.C; CARVALHO, Luiz N. G. **Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional**. Revista FSA. Teresina. V. 10, n.1 , p.40-58 .jan.-mar. 2013.

ANDRADE, Nilton. A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo. 5º Ed. Atlas, 2013.

ANESSI-PESSINA Eugenio; STECCOLINI Ileana. *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from italian local governments*. *Financial Accountability & Management*, v. 23, n. 2. p. 113-131. 2007.

BALL, Ian. **New development: transparency in the public sector**. *Public Money & Management*. v. 32, P. 34-40, 2012.

BALL, Ian.; PFLUGRATH, Gary. **Government accounting: Marking Enron Look good**. *World Economic*. v. 13. n. 1. Jan./maio. 2012.

BARDON, Allan D. *Trusteeship Theory of Accounting for Natural Capital Assets*. *Abacus*, v. 35, n. 2, 1999.

BEUREN, Ilsa. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade, teoria e prática**. 3. ed. São Paulo. ATLAS, 2012.

BORGES, Thiago .B. *et. al.* **Desmistificação do regime de competência**. *Revista de Administração Pública*. v. 44. Rio de Janeiro, 2010.< <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-122010000400006>>.

BOTELHO. Brenno. C; LIMA. Diana V. **Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência**. 12º Congresso da USP. jun/2015. Disponível em:<<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/3.pdf>>.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público aplicados à união, estados e municípios / ministério da fazenda, secretaria do tesouro nacional**. 5 ed. Brasília. 2012.

\_\_\_\_\_**Lei complementar nº101, de 04 de maio de 2000**. Congresso Nacional brasileiro, 2000. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/Lei101\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/Lei101_2008.htm)>. Acessado em: 10 set. 2014.

\_\_\_\_\_**Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acessado em: 10 de out.2014.

\_\_\_\_\_**Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009**. Presidência da Republica, Brasília, 2009 Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3589.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3589.htm)>. Acessado em: 10 de set. de 2014.

\_\_\_\_\_**Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 184, de 25 DE agosto de 2008**. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria184\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria184_2008.htm)> Acesso em: 10 set 2014.

\_\_\_\_\_**Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011**. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria184\\_2008](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria184_2008)>. Acesso em: 10 set 2014.

\_\_\_\_\_**Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério da Fazenda; Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria nº 548 do plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, jun. 2015**. Disponível em: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br). Acesso em: 08 jul. 2015.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE PORTO ALEGRE (CRC/RS). **NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. 2 ed. p.77-89, Porto Alegre. Out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.130**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 - Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.131**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.132**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5- Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.133**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.134**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.135**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.136**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.137**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.138**, de 2 de dezembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1. 268** de 10 de dezembro de 2009. Altera a NBC T 16.2 e 16.6 – das normas brasileira de contabilidade aplicada ao setor público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1. 437**. de 22 de março de 2013. Altera a NBC T 16.2, 16.5, 16.6 e 16.11 – das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

COHEN, Sandra.; KAIMENAKI E.; ZORGIOS, Y. ‘**assessing it as a key success factor for accrual accounting implementation in greek municipalities**’, Financial Accountability and Management, v.1, p. 91-111, 2007.

CORRAR. Luiz J. et al. **Análise multivariada para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo. ATLAS. 2009.

CHRISTIAENS Johan. e ROMMEL, Jan. **Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments.** *Financial Accountability & Management*, v. 24, n. 1, p. 59-75, 2008.

DIAS, Hélio. L. et al. **Custo no setor pública: a percepção dos controladores de recursos público do Estado de Santa Catarina.** *Revista Del Instituto de Costo*, n. 5, jul/dez 2009.

ELLWOOD, Sheila. ***Bridging the GAAP across the UK public sector.*** *Accounting and Business Research*. v. 33, n. 2, p 105-121. 2003.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. ***Transition to the accrualbasis of accounting: guidance for governments and government entities.*** 2nd.ed. New York: IFAC, Dez. 2003. (IFAC Public Sector Committee – Study 14). Disponível em: <<http://www.ifacnet.com/?q=ipsas+study+14+paragraph&refinement>>. Acesso em: 20 out.2011>.

IFAC-INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.** Tradução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 2012. New York: IFAC, Dez 2010 - Disponível em : <<http://www.ifac.org>>.

FEIJO. Paulo Henrique. **Setor Público prepara a convergência.** *Revista Transparente IBRACON*. Abril- jun. 2011.

FERREIRA, Carla. M. M. P. **harmonização contabilística no sector público: Constrangimentos na Adoção das IPSAS.** Dissertação de Mestrado em Administração Pública. Instituto Superior de ciências sociais e Política. Lisboa. 2013.

FRAGOSO, Adriana. R.; et al. **Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa a IPSAS.** 10º congresso USP contabilidade e controladoria, 2010. São Paulo. Anais. São Paulo: USP. Disponível em: [www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/92.pdf](http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/92.pdf). Acesso em: 13/08/2014.

FRAGOSO. Adriana. R. et al. **Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP.** *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. v. 6, n. 4. Out/dez 2012. [www.repec.org.br](http://www.repec.org.br).

GAVA, Camila. P. **O processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público às normas internacionais: um estudo sobre a percepção dos profissionais das entidades públicas da região da AMREC em relação às NBCASP.** Trabalho de conclusão de curso ( Bacharel de Ciências Contábeis) - Universidade Extrema Sul Catarinense- UNESC. Criciúma. SC. 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 18 ° ed. São Paulo Atlas. 2009.

HERBEST, Fabrício. G. **Regime de competência no setor público: a experiência de implementação de diversos países**. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis)-Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa e economia e Finanças. Vitória, 2010.

HORA, Henrique. R. M., MONTEIRO, Gina T.R., ARICA, Jose. **Confiabilidade em questionários para qualidade: Um estudo com o coeficiente *Alfa de Cronbach***. Revista Produção & produção. v 11, n.2, p. 85-103, jun.-2010.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 13 ed. São Paulo. 2013

JONES, Stewart. ; PUGLISI, Nina. *The Relevance of AAS 29 to the Australian Public Sector: A Cause for Doubt?* *Abacus*, V. 33, N. 1, p. 1–18. 1997.

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

LUNKES, João. Rogério. et al. **Estudo sobre a implantação do orçamento baseado em desempenho da autoridade portuária de valência**. Revista Adm. Pública. Rio de Janeiro. p. 49-76, jan/fev. 2013.

MACÊDO, João Marcelo. M. A. *et al.* **Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores do TCE's, contadores e gestores públicos**. Revista de Contabilidade e Organização. FEA-RP/USP. v. 4, p. 69-91, jan.-abr. 2010.

MACHADO, Rosaly FREYTAG, P daniela; MALISK, K. R. **Mudanças de critério contábil na depreciação no setor público: um relato dos procedimentos realizados em uma instituição pública**. UEPG Ci. Soc. Apl., Ponta Grossa, 20 (1): 99-111, jan/jun. 2012

MAGALHÃES, Fábio. R. *et al.* . **NBCASP e IPSAS: uma análise do processo de convergência brasileira sob a ótica do accrual basis accounting**. 2010. Disponível em :< [http:// www.etcnica.com.br](http://www.etcnica.com.br)>. Acessado em: 05/03/2015.

MARION, Jose. Carlos. **Contabilidade básica**. 10 ed. ATLAS São Paulo. 2009.

MELO. Kamile. B.; PRIETO, Marina. F.; ANDRADE, Maria. E. M. C. **A participação de entes internacionais no processo de consulta pública de norma publica internacional sobre ativo intangível** de Contabilidade. UFBA, Salvador-BA, v. 8, n. 2, p. 21 – 35, mai.-ago. 2014.

MORAIS. Leandro. M.E NETO. Orion. A. P. **Reforma contábil promovida pelas NBCASP e o processo de convergência: implicações e perspectivas**. Congresso ANPCONT. 2011. Disponível em: <<http://congresso.anpcont@org.gov.br>>. Acessado em: 01/01/2015.

MOTA, Francisco Glauber. L. et al. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Coleção Gestão Pública. 2009

MANAUS (PREFEITURA). **Decreto n. 2.181, de 12 de maio de 2013. Institui a criação do grupo procedimento contábil da Prefeitura de Manaus**. Diário Oficial N° 3125,.

\_\_\_\_\_, **Decreto nº 2.377 de 03 de junho de 2013. Institui cronograma de procedimentos contábeis em cada órgão da administração direta e indireta do poder executivo municipal**. Diário oficial nº 3179, de 03 de junho de 2013.

\_\_\_\_\_**LOA-Lei orçamentária anual 2015**. Diário oficial n. 3557, de 19 de dezembro de 2015.

\_\_\_\_\_**Lei delegada n.01/2015**. Trata da Reforma Administrativa da Prefeitura de Manaus. Diário oficial n.

NIYAMA. Jorge. K. ; SILVA. Carlos. Augusto. T. **Teoria da contabilidade**. 2 ed. Atlas. São Paulo. 2011

OLIORILANTO, Rakoto. H. *Contingency Factors Affecting the Adoption of Accrual Accounting in Malagasy Municipalities. Fund Public Digest. The International consortium on Governmental Financial Management*. v. 08, n. 1, p.37-50, 2008.

PAULSSON, Gert. *Accrual Accounting in the Public Sector: experiences from the central government in Sweden. Financial Accountability & Management*, v. 22, n. 1, p. 47–62. 2006.

PESSOA Maria da Conceição.. **Apresentação das experiências de implantação das IPSAS no Município de Recife**. 5º reunião da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais-ABRASf. Brasília, 2013. Disponível em <[http:// www.abrasf.org.br](http://www.abrasf.org.br)>. Acessado em: 03 de fev. de 2013.

PRICE WATER HOUSE COOPERS (PwC ). (2013). **Uma nova era na contabilidade governamental**. Julho de 2013. Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/setores-atividade/servico-governo-setor-publico/tl-ipsas-survey.jhtml>>. Acesso em: 12/01/2015.

REVOREDO, Marcia. M. O. **Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do *Financial Management Reform Process Model de Lüder***. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis)- Universidade Estadual do Rio de Janeiro- UERJ. Rio de Janeiro, 2008.

RIDDER, Hans-Gerd.; BRUNS, Hans-jurden. ; SPIER, Fabian. **The role of public managers in the implementation of accrual accounting: evidence from six case studies in Germany.** *Public Management Review*, v. 8, n. 1, p. 87-118. 2006.

RIGHES . Ana P.; CALEGARI. Priscila. **Adesão, vantagens e dificuldades na adequação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) nos municípios da região sudoeste do Paraná.** Universidade de Tecnologia Federal do Paraná. Trabalho de conclusão de curso. 2104.

ROBINSON, Marc. ***Financial control in Australian government budgeting. Public Budgeting and finance.*** p. 88-93. 2002.

SALAROLI. Abner. R., ALMEIDA José. Elias. F.; GAMA, Janyluce. R. **A participação de entes internacionais no processo de consulta pública de norma publica internacional sobre ativo intangível.** *Revista ambiental contábil.* v. 07, n. 02, jul./dez. 2015.

SANTOS, Clydemberg. B; ALMEIDA, Karla Katiuscia N. **Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.** *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade.* v. n. 1. p. 21-38, jan.-abr. 2012.

SINGH, Ronita D. **Regime de competência no setor público: estudo de caso dos relatórios financeiros de conselhos governamentais locais em Fiji.** 2007.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade.** 3. ed. São Paulo. ATLAS, 2010.

SILVA. Lino .M. **Contabilidade governamental: enfoque administrativo da Nova Contabilidade Pública.** 9º ed. ATLAS. São Paulo. 2011.

STALEBRINK, Odd. J.; SACCO, John F. **An 'Austrian' perspective on commercial accounting practices in the public sector.** *Accounting Fórum.* v.27 , n. 3, 2003.

SOVERCHIA, M. “Analyzing governmental accounting and financial reporting: Italy, European Union, and the United States”, *International Journal of Public Administration*, p.529-533. 2010.

VENIERES, Jorge. ; COHEN, Sandra. *The New System of Double Entry Accounting for Public Organizations: Examples of Simultaneous Accounting Entries in Public Accounting System and Financial Accounting System*, *Accountant*. v. 543, p.882–886. 2000.

VERGARA Sylvia. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 12 ed. São Paulo. Atlas, 2010.

## APÊNDICE A



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS

Pró-reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em contabilidade e controladoria

Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria- PPGCC

### AVALIAÇÃO DAS DIFICULDADES ENCONTRADAS NA IMPLANTAÇÃO A CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (IPSAS)

- Estudo de caso-

Este questionário objetiva responder as indagações da pesquisa quanto às proposições sugeridas, sua colaboração é importantíssima para êxito da pesquisa.

### QUESTIONÁRIO

1) Marque com X, as resposta, conforme quadro abaixo :

#### PARTE A- CARACTERISTICAS DO RESPONDENTE

Faixa etária		Gênero		Formação Acadêmica	
	até 30 anos		Masculino		Ensino Fundamental
	De 30 a 35anos		Feminino		Ensino Médio
	De 36 a 40 anos				Graduação
	De 41 a 50 anos				Especialização
	Acima de 50 anos				Mestrado
					Doutorado
Área de Formação				Tempo de Profissão Pública	
	Ciências da Saúde (Medicina, Odontologia, Fisioterapia etc.)				Menos de1 (um) ano
	Ciências Sociais Aplicadas (Administração, Contabilidade etc.)				Entre 1 (um) ano e 5(cinco) anos
	Ciências Humanas e Educação (Pedagogia, História etc.)				De 6 ( seis) a 10 (dez) anos
	Ciências Tecnológicas (Engenharias)				De 11(once) a 20(vinte) anos
	Ciências da Natureza (Biologia, Computação, Matemática etc.)				Mais de 20(vinte) anos

2 – Marque comum X, nas escalas sombreadas a seguir o valor que corresponde ao grau em que você considera como dificuldades encontradas na Implantação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na Prefeitura de Manaus.

1-Discordo Plenamente  
2-Discordo em parte

3-neutro  
4-concordo em parte

5-Concordo Plenamente

<b>PARTE B: Questões formuladas nos artigos internacionais e nacionais sobre dificuldades de implantação de Normas Internacionais de Contabilidade Pública – IPSAS.</b>					
<b>BLOCO A: Capital humano</b>		<b>Grau de opinião</b>			
1-Falta de qualificação profissional dos membros do quadro de funcionários que trabalham no sistema integrado de contabilidade da Prefeitura de Manaus-AFIM.	1	2	3	4	5
3- Falta de cultura e hábito para registros por regime competência (principalmente da Receita e Despesas)	1	2	3	4	5
4- Falta de confiabilidade dos agentes públicos nas mudanças realizadas para a transparência e prestação de contas	1	2	3	4	5
5-Ausência de carreira própria (contadoria) para contadores ligados ao órgão central, comprometendo a imparcialidade na geração das informações contábeis	1	2	3	4	5
6- Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade.	1	2	3	4	5
<b>BLOCO B: Capacidade Técnica e Sistema Informatizado</b>		<b>Grau de opinião</b>			
7- Incompatibilidades entre o Sistema de (software) de contabilidade AFIM 2014 na adequação da NBCASP	1	2	3	4	5
8-. Falta de investimentos em sistemas informatizados de integração com a contabilidade	1	2	3	4	5
9–Falta de treinamento do sistema informatizado de administração Financeira Integrada AFIM.	1	2	3	4	5
<b>BLOCO C: Compromisso Político</b>		<b>Grau de opinião</b>			
10-. Falta de apoio da alta administração para implantação das IPSAS.	1	2	3	4	5
11 - Falta de mudanças de processos administrativos no executivo para implantação da IPSAS	1	2	3	4	5
<i>Continua</i>					

<i>Continuação</i>					
12 - Não utilização das informações contábeis ou informações para tomadas de decisão por parte dos gestores na Entidade Pública.	1	2	3	4	5
BLOCO D: Adequação de recursos Implantação das IPSAS	Grau de opinião				
13- Falta de investimento	1	2	3	4	5
14- Falta de incentivos para treinamentos	1	2	3	4	5
15- Poucos recursos para realizar mudanças no setor público	1	2	3	4	5
16- Custo- benefício alto para as mudanças	1	2	3	4	5
BLOCO E: Uso da Legislação	Grau de opinião				
17-Falta de treinamento e uniformidades sobre as normas adotadas pela NBCASP no Sistema Contábil da Prefeitura de Manaus - PMM.	1	2	3	4	5
18-Complexidades do Manual de contabilidade Aplicada ao Setor Público e IPC.	1	2	3	4	5
19-Legislação mal formulada para realidade dos municípios.	1	2	3	4	5
20-Falta de legislação municipal para implantação das NBCASP convergidas as IPSAS.	1	2	3	4	5
21-Ausência de padrão e normas contábeis para registro por competência na PMM.	1	2	3	4	5

**Opcional**, acrescente alguma(s) dificuldades, que você considera relevante e que não foram abordadas nos itens acima, sobre o processo de implantação da Normas Brasileiras de Contabilidade convergidas as IPSAS na Prefeitura de Manaus PMM:

---



---



---



---



---

## APÊNDICE B - testes de estatística

### TESTE CRONBACHS DAS QUESTÕES DO QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

Item-Total Statistics					
	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Falta de qualificação profissional quadro de funcionários	67,5773	164,580	,436	,450	,869
Falta de cultura e hábito registro de competência	67,3196	161,386	,453	,540	,869
Falta de confiabilidade dos agentes públicos	67,4742	165,814	,345	,451	,873
Ausência de carreira própria para contador	67,0412	159,644	,566	,607	,865
Falta de aptidão contábil dos contadores	67,9485	160,383	,521	,480	,866
Incompatibilidade do Sistema AFIM com a NBCASP	67,6392	162,191	,537	,477	,866
Falta de Investimento	66,9072	158,939	,650	,590	,862
Falta de Treinamento	67,0825	167,118	,300	,460	,875
Falta de Apoio da alta Administração	67,2268	164,136	,541	,577	,866
Falta de mudança de processos administrativos	67,2062	161,311	,645	,722	,863
Não utilização das informações contábeis na tomada de decisão	66,9897	158,177	,652	,631	,862
Falta de investimento	67,0309	160,634	,662	,667	,863
Falta de incentivo	66,8041	164,909	,544	,503	,866
Pouco recursos	66,8969	165,552	,448	,519	,869
Custo-benefício alto para implantação	67,2990	170,316	,250	,355	,876
					<i>Continua</i>

Falta de treinamento e uniformidade das NBCASP	66,9794	161,770	,469	,706	<i>Conclusão</i> ,868
Complexidade dos Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor	67,4021	165,576	,376	,638	,872
Legislação mal formulada para realidade do município	67,2062	166,749	,415	,494	,870
Falta de Legislação Municipal para implantar as NBCASP	67,3608	165,566	,381	,426	,872
Ausência de Padrão e normas para registro competência	67,2990	165,233	,443	,501	,869

Fonte : elabora do SSPS.2.0

### Desvio Padrão

#### Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
70,7732	179,969	13,41525	20

Fonte : elabora do SPSS.2.0

### Teste estatísticos anova.

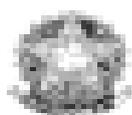
#### ANOVA with Tukey's Test for Nonadditivity

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig
Between People			863,851	96	8,998		
	Between Items		149,668	19	7,877	124,349	,000
		Nonadditivity	,135 <sup>a</sup>	1	,135	,119	,730
Within People	Residual	Balance	2068,448	1823	1,135		
		Total	2068,582	1824	1,134		
	Total		2218,250	1843	1,204		
Total			3082,101	1939	1,590		

Grand Mean = 3,5387

a. Tukey's estimate of power to which observations must be raised to achieve additivity = ,841.

Fonte : elabora do SPSS.2.0



Poder Executivo  
 Ministério da Educação  
 Universidade Federal do Amazonas  
 Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação  
 Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria - (PPGC)



## CARTA DE APRESENTAÇÃO

Excelentíssimo Senhor Prefeito,

Comprimos-te Vossa Excelência, apresento a mostrada Sra. Sueli Alves dos Santos, matricula 200443, aluna do Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria – UFAM, sob a orientação do Professor Arnaldo Damiano de Sousa, Seltico B.V.Ex., gentilmente, autorizada para pesquisa de campo nesta Prefeitura, que será feita através de entrevistas aplicadas em todas as unidades gestoras desta Ente Federativo, para fins de pesquisa do projeto intitulado: "Avaliação das dificuldades de implantação e convergência às normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao setor público (IPAC) – ESTUDO de caso". Saliento que os dados a serem obtidos serão resguardados com absoluta sigilo.

Maués, 26 de agosto de 2015.



  
 Prof. Dr. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Sousa  
 Coordenador acadêmico

Excelentíssimo,  
 Sr. Arthur Virgílio da Costa Ribeiro Neto  
 Prefeito do Município de Maués  
 Nota