



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

Los costos y la gestión en la ruta de la innovación y el conocimiento!

ANÁLISE DA CORRELAÇÃO ENTRE O GRAU DE IMPLANTAÇÃO DAS IPSAS NAS ENTIDADES PÚBLICAS BRASILEIRAS E A CONSCIENTIZAÇÃO DO GESTOR PÚBLICO

Autores:

Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones

kpadrones@hotmail.com

Waldir Jorge Ladeira dos Santos

wcladeira@uol.com.br

Ana Carolina Vasconcelos Colares

carolinacolares@pucminas.br

Área temática: custo e gestão perspectiva do setor (organizações de comércio, saúde, público, sem fins lucrativos, etc.)

Metodología aplicada: survey (M7)

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



RESUMO

Considerando a atual convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards), o presente estudo objetivou analisar o grau de correlação entre o processo de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e a conscientização do gestor público sobre o assunto. A pesquisa é classificada como descritiva, quanto aos meios é survey, e quanto à abordagem do problema é quantitativa. Com uma amostra não probabilística de 283 profissionais contadores atuantes em órgãos públicos, observou-se, três fatores são principais dificultadores para a eficiência na implantação das IPSAS: a conscientização dos gestores públicos, a falta de autonomia dos contadores na execução de suas tarefas e o pouco ou falta de treinamento aos servidores. No entanto, o estudo evidenciou que há uma fraca correlação entre o processo de implantação das IPSAS com o grau de conscientização do gestor público.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. IPSAS. NBC T SP. Convergência.

1. INTRODUÇÃO

De acordo com Chan (2009) as IPSAS são a versão do governo das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor privado (*International Financial Reporting Standards*), partido da suposição de que há tantas transações comuns nos setores público e privado que é possível, e de fato preferível, ter um conjunto de princípios contábeis geralmente aceitos para ambos os setores. A maioria das IPSAS, portanto, pode ser definido por meio de alterações modestas para os padrões promulgadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). No contexto brasileiro, Queiroz e Rodrigues (2012) destacam que a convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*) provocou significativas alterações conceituais e práticas, em especial, na estrutura das demonstrações contábeis.

Roje, Vašiček e Vašiček (2010) entendem que mesmo que tenha havido controvérsia sobre se a introdução de técnicas de gestão e contabilidade do setor privado para o setor público, é adequado – tendo em vista a ausência de fins lucrativos do setor das administrações públicas – a mudança para regime de competência nos relatórios financeiros e de orçamento do governo, seguido pela adoção das IPSAS ganhou aceitação global. Nesse sentido, Chan (2009) destaca que as IPSAS tornaram-se de fato referências internacionais para avaliar as práticas contábeis do governo em todo o mundo. Por outro lado, Christiaen *et al.* (2013) enfatizam que apesar da implementação internacional de contabilidade de exercício (regime de competência), os sistemas de informação financeira no setor público ainda são relativamente divergentes.

Na visão de Machado, Freytag e Maliski (2012) o principal foco das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) que convergem com as Normas IPSAS é que consistem no resgate da contabilidade patrimonial, evidenciando que o objeto da contabilidade é o patrimônio e não somente o controle do orçamento, fazendo uma separação dos mesmos, para que seja registrado e controlado o patrimônio público. Além disso, a pesquisa da PWC (2013) complementa que a harmonização das normas de contabilidade do setor público de alta qualidade a nível internacional aumenta também a credibilidade das demonstrações financeiras do governo e facilita a comparação dentro do setor público global.

Já na pesquisa da PWC (2013) realizada com 100 países, foi observado que a falta de pessoal treinado e os requisitos do sistema de TI são os principais desafios no processo de harmonização das normas de contabilidade do setor público. O estudo

destaca que o regime de competência é mais complexo do que o regime de caixa, pois requer maior conhecimento técnico de contabilidade, aumento do julgamento profissional, um maior envolvimento dos funcionários não contábeis no processo de tomada de decisão e um sistema que forneça os dados necessários para essa contabilidade.

Considerando os estudos abordados anteriormente, a presente pesquisa busca responder com base na percepção dos profissionais de contabilidade pública o seguinte questionamento: **Existe correlação entre o nível de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e o grau de conscientização do gestor público sobre o tema?**

O presente estudo contribui no sentido de informar a sociedade sobre os processos que impactam na qualidade da informação da gestão dos recursos do setor público, bem como a conscientização do gestor público nesse processo de harmonização das normas de contabilidade aos padrões internacionais. Adicionalmente, o estudo propõe aos acadêmicos e profissionais de contabilidade uma visão sobre os desafios e perspectivas da contabilidade pública, bem como sobre a carência de mais estudos nesta área no sentido fomentar a classe profissional a construir ferramentas que auxiliem na qualidade da transparência e prestação de contas dos entes públicos brasileiros.

Esta pesquisa está dividida em cinco seções incluindo esta introdução. A segunda seção expõe uma revisão de literatura destacando o contexto atual das normas de contabilidade pública no Brasil. A terceira seção aborda os aspectos metodológicos da pesquisa, seguida dos resultados encontrados na quarta seção. Por fim, a última seção apresenta as principais conclusões do estudo seguida das referências consultadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal inicia-se um marco definitivo no caminho da transparência e moralização da atividade pública brasileira, o que não era sem tempo. Esta Lei alterou definitivamente o comportamento dos administradores públicos quanto à forma de gerirem o patrimônio público. Cita a referida Lei, em seu artigo 1º, § 1º o seguinte: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas [...]” (BRASIL, 2000).

No entanto, por muitos anos, a forma de interpretação da Lei nº 4.320/1964 não foi adequada aos princípios contábeis, visando somente o orçamento público e sua

execução. Passadas mais de quatro décadas, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) percebeu tal fato e vem tomando medidas para que a contabilidade pública passe a ser tratada separadamente do orçamento público, uma vez que ambos têm finalidades diferentes.

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 3.589, de 6 de setembro de 2000, 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. E tal padronização inicia-se com a elaboração do 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:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implantação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial (STN, 2009).

O referido documento estabelece três grandes diretrizes estratégicas, desdobradas em macros objetivos, que contribuem para o desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, cujas implantações deverão ocorrer a partir da celebração de parcerias entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e instituições que atuam de forma direta ou indireta, com a Contabilidade aplicada ao Setor Público:

- a) Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.
- b) Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
- c) Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2009).

O Governo Federal, em 25 de agosto de 2008, publicou o marco legal da convergência das normas contábeis públicas ao padrão internacional, ou seja, a Portaria MF nº 184, a qual dispõe sobre diretrizes a serem observadas pelos entes públicos no

que tange aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. A citada Portaria menciona as seguintes considerações a respeito da convergência:

[...] As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;

A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país;

A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização;

Que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos; e

A necessidade de, não obstante os resultados já alcançados, intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais [...] (BRASIL, 2008)

Nesse cenário de mudanças com vistas à padronização das práticas contábeis em convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados as entidades públicas, todos os entes da Administração Pública, seja na esfera federal, estadual, municipal ou no Distrito Federal, passam obedecer as NBC T do setor público elaboradas em conformidade com as *IPSAS*, as quais são normas globais de elevada qualidade tanto para elaboração das demonstrações contábeis, como para fins gerais das entidades do poder público, ressalvados aqueles órgãos constituídos como empresas estatais ou sociedades de economia mista. Acrescenta-se ainda que o processo de alinhamento internacional tem o propósito de uniformizar conceitos e práticas contábeis na Contabilidade Governamental, com vistas a propiciar condições adequadas para que os entes públicos brasileiros passem a dialogar na mesma linguagem contábil com os demais países que adotaram e estão aderindo às *IPSAS* (MCASP, 2012).

Dentre outros aspectos, a convergência às normas brasileiras de Contabilidade Pública ao padrão internacional tem o propósito de resgatar a Contabilidade Patrimonial não praticada no setor público, embora tenha sido preconizada, em 1964, pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (FEIJÓ, 2013). A Administração Pública praticava de fato a

Contabilidade Orçamentária, a qual era orientada para o controle dos fluxos de ingressos e saídas de caixa; e, com a convergência internacional, sem abandonar os controles orçamentários, passa a contemplar, com a devida ênfase, o controle patrimonial, uma vez que o patrimônio das entidades é o objeto de estudo da Ciência Contábil.

Acrescenta-se ainda que a principal dificuldade, de um modo geral, para implantação da nova contabilidade do setor público é a quebra de paradigmas e de costumes enraizados na Administração Pública e, em face dessa dificuldade, cabe promover a conscientização dos profissionais e dos gestores (FEIJÓ, 2013).

Os prazos de implantação de tais procedimentos contábeis foram estabelecidos conforme portarias STN nº 828/2011 e 753/2012. Segundo Silva (2009), ao final deste processo de construção das Normas voltadas para o setor público (NBC T - SP) espera-se a convergência às 26 (vinte e seis) normas internacionais editadas pelo IFAC (*International Federation of Automatic Control*). As normas internacionais foram criadas para que todos os processos e operações contábeis adotados por órgãos públicos e autarquias estejam adequados aos padrões internacionais, similares ao modelo de *International Financial Reporting Standard* (IFRS) aplicado na iniciativa privada, só que adequado aos órgãos públicos, já que a contabilidade governamental tem suas peculiaridades, surgindo assim às normas internacionais de contabilidade pública, as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) que versam sobre os seguintes aspectos:

Quadro 1 – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NORMA	ASSUNTO
IPSAS nº 01	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 02	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS nº 03	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificações de Erros
IPSAS nº 04	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 05	Custos de empréstimos
IPSAS nº 06	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS nº 07	Investimentos em Coligadas
IPSAS nº 08	Empreendimento Controlado em Conjunto
IPSAS nº 09	Receitas de transações com Contraprestação
IPSAS nº 10	Apresentação das Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS nº 11	Contratos de Construção

IPSAS nº 12	Estoques
IPSAS nº 13	Opções de Arrendamento Mercantil
IPSAS nº 14	Eventos Subseqüentes
IPSAS nº 16	Propriedade para Investimento
IPSAS nº 17	Ativo Imobilizado
IPSAS nº 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS nº 20	Evidenciação Sobre Partes Relacionadas
IPSAS nº 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não-gerador de Caixa
IPSAS nº 22	Divulgação de Informação Financeira Sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS nº 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS nº 24	Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 25	Benefícios a Empregados
IPSAS nº 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS nº 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS nº 28	Instrumentos Financeiros : Apresentação
IPSAS nº 31	Ativo Intangível

Fonte: Elaborado pelos autores (2014)

De acordo com a NBC T 16.1, o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, como instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CFC, 2008).

Silva *et. al* (2011) afirmam que o patrimônio público está sujeito às variações e às mutações originadas pela arrecadação e pelo dispêndio de recursos que visam a manutenção da máquina pública em funcionamento constante, com a finalidade de fornecer e manter serviços públicos. O citado dispêndio, denominado despesa, é configurado como os gastos efetuados pelo governo objetivando desempenhar seu principal objetivo que é a manutenção e o fornecimento dos serviços básicos à sociedade.

A contabilidade governamental não deve ser entendida apenas como instrumento destinado ao registro e escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, por meio do controle e do acompanhamento. (KOHAMA, 2010).

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

O estudo se classifica como uma pesquisa do tipo descritiva, uma vez que possui a finalidade precípua de analisar em que nível se encontra a implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e quais as principais dificuldades identificadas neste processo. A pesquisa descritiva é caracterizada por “[...] descrever, narrar, classificar as características de uma situação e estabelece conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o assunto” (CHAROUX, 2006, p. 39).

Com relação aos procedimentos da pesquisa, este artigo utiliza a pesquisa bibliográfica e de levantamento, como procedimentos para se atingir os seus objetivos. O levantamento ou *survey* é também utilizado na pesquisa e se caracteriza “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida [...] obter as conclusões correspondentes aos dados coletados” (GIL, 1999, p. 70).

O *survey* é aplicado nesta pesquisa com intuito de solicitar informações sobre as mudanças na contabilidade e as possíveis dificuldades em sua implantação nos entes públicos municipais, estaduais e federais. A análise comparativa entre revisão da literatura e pesquisa empírica tem como objetivo identificar as semelhanças e divergências identificadas em outros estudos, como Roje, Vašíček e Vašíček (2010), Fragoso *et al.* (2012) e PwC (2013).

Os resultados da pesquisa foram analisados por meio de dados quantitativos buscando evidenciar o estágio de implementação das IPSAS nos órgãos públicos, bem como a percepção dos profissionais contábeis sobre a aplicação dessas normas na gestão pública. A pesquisa quantitativa é aquela em que os dados e evidências podem ser mensurados, quantificados e analisados por meio de instrumentos estatísticos (BEUREN *et al.*, 2008).

3.1. Coleta e tratamento dos dados

Para a coleta dos dados foi enviado questionário elaborado pela ferramenta do *Google Docs* para profissionais contadores atuantes em entidades do setor público, nas esferas federal, estadual e municipal. O tamanho da amostra foi calculada utilizando 5% de significância e 90% de intervalo de confiança, totalizando 271 respostas, sendo recebidas ao todo 283. Os profissionais foram contactados via *e-mail* e *sites* de

relacionamento, desta forma, a seleção dos respondentes é considerada como uma amostra por conveniência, na qual os elementos da população ou universo são selecionados conforme sua disponibilidade para o estudo, ou mesmo por conveniência do pesquisador. Hair Jr. *et al.* (2005) conceituam a amostra não probabilística por conveniência como as que envolvem a seleção de elementos que estejam mais disponíveis para tomar parte no estudo e que possam oferecer as informações necessárias.

O questionário é composto por três partes: i) características do respondente, que trata-se de questões fechadas de múltipla escolha com o intuito de conhecer os profissionais que participaram da pesquisa; ii) percepção sobre as IPSAS, na qual utilizou-se questões com escala *likert* de zero (discordo totalmente) à 10 (concordo totalmente); e iii) Processo de implantação das IPAS e NBCTS no seu órgão, com questões de múltipla escolha e uma questão aberta sobre os pontos positivos e negativos da implantação das IPSAS, bem como das dificuldades, com o intuito de deixar o respondente livre para discorrer sobre a questão.

No entanto, para a elaboração deste trabalho foram escolhidas duas perguntas deste questionário para analisar e testar a correlação entre o grau de implantação das IPSAS e a conscientização do gestor público neste processo. As perguntas que foram utilizadas para esta análise, foram: “Como está o processo de implantação IPSAS já normatizadas pela STN (NBCT 16.1 a 16.11)” e “Em sua opinião qual a maior dificuldade na implantação das NBCTS”. Para testar a existência da correlação entre as respostas dessas perguntas foi utilizada a ferramenta estatística XLSTAT.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Foram coletadas 283 respostas para esta pesquisa durante o período entre 23/01/14 a 07/10/14. Os respondentes foram 62,9% do sexo masculino e 37,1% do sexo feminino, sendo 37,1% dos respondentes com mais de 35 anos e 60,8% possuem especialização e 15,9% possui mestrado.

Quanto ao perfil dos respondentes e sua atuação profissional, 70,7% atuam na área contábil, 61,8% tem mais de 5 anos no serviço público e 71,3% mais de 5 anos que trabalham na área contábil. Enquanto 59% dos respondentes atua na área contábil, outros 20,1% trabalham na execução orçamentária e financeira do seu órgão. Apenas 29,7% dos respondentes possuem função gratificada e coordenam uma equipe e apenas 4,6% não possuem conhecimento do conteúdo das IPSAS e NBCTS.

Os órgãos participantes da pesquisa atuam em sua maioria no âmbito federal (60%) e executivo (89%).

Em relação à implantação das NBC T SP nos órgãos de atuação dos respondentes, perguntou-se o grau de implantação em seus órgãos e obteve-se o resultado da tabela 1.

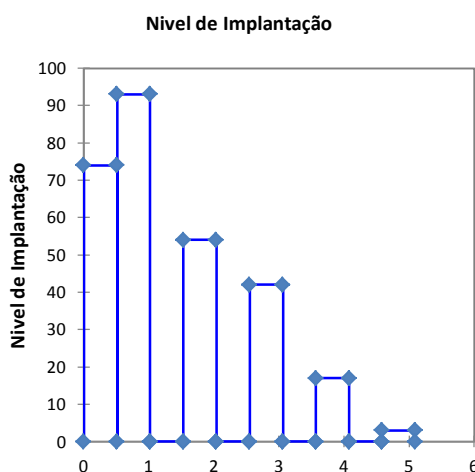
Tabela 1 – Grau de implantação das NBC T SP

Grau de Implantação	Qtde	%
Grau 0 -A implantação não foi iniciada	74	26%
Grau 1- 0 a 25% - Implantação Iniciada, pelo menos 3 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	93	33%
Grau 2- 25% a 50% - Implantação em andamento, de 4 a 6 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	54	19%
Grau 3- 50% a 75% - Implantação em andamento, de 6 a 8 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	42	15%
Grau 4- 75% a 99% - Implantação em fase final, de 9 a 11 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	17	6%
Grau 5 -Totalmente implantado	3	1%
Total Geral	283	100%

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Observa-se que 78% se encontram até o grau 2 no processo de implantação. Tal informação pode ser melhor observada no gráfico 1.

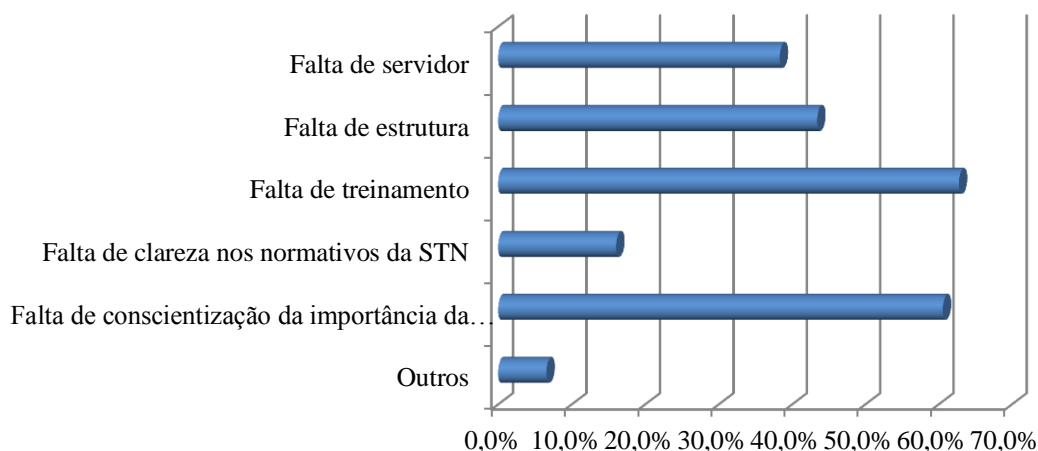
Gráfico 1 – Histograma do grau de implantação das NBC T SP



Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Quando questionado aos servidores suas opiniões sobre quais as maiores dificuldades encontradas no processo de implantação e obteve-se as respostas constantes do Gráfico 2.

Gráfico 2 – Principais dificuldades na implantação das NBC T SP



Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Observa-se que a falta de treinamento e a falta de conscientização da importância da implantação dos gestores foram os fatores que a população pesquisada afirma ser os principais problemas para a falta de êxito no término desta implantação.

Desta forma, verificou-se a correlação entre esses dois principais motivos e o grau de implantação das NBC T SP.

Para calcular a correlação da conscientização do gestor e o grau de implantação criou-se uma Dummy para a variável explicativa, onde 1 é para as respostas “conscientização do gestor” e 0 para as demais respostas. Na tabela 2, apresenta-se os dados estatísticos de forma descritiva, indicando a média, a mediana e desvio padrão das variáveis analisadas. Observa-se que tanto a média como a mediana do nível de implantação se aproximam do grau 1, ou seja de 0 a 25% das NBC T SP implantadas, ratificando a informação da tabela 1 que demonstra como resultado da pesquisa que a maioria dos respondentes se encontram no grau 1 de implantação e correspondem a 33% da amostra.

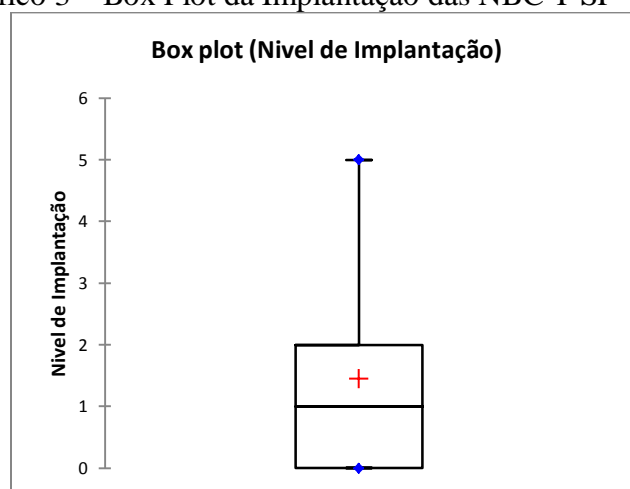
Tabela 2 – Estatística descritiva - Grau de implantação x Conscientização Gestores

Variável	Observações	Obs. com dados faltantes	Obs. sem dados faltantes	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mediana
Nível de Implantação	283	0	283	0,000	5,000	1,449	1,249	1,000
Dummy	283	0	283	0,000	1,000	0,611	0,488	1,000

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

A análise descritiva dos dados pode ser melhor observada no gráfico 3.

Gráfico 3 – Box Plot da Implantação das NBC T SP



Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Na tabela 3, observa-se o comportamento da Dummy por grau de implantação das NBC T SP.

Tabela 3 – Dummy por grau de implantação

Dummy	Grau de Implantação	Qtde	%
Dummy 0 - Demais Motivos	Total Dummy 0	110	39%
	Grau 0 - A implantação não foi iniciada	27	10%
	Grau 1 - 0 a 25% - Implantação Iniciada, pelo menos 3 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	30	11%
	Grau 2 - 25% a 50% - Implantação em andamento, de 4 a 6 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	26	9%
	Grau 3 - 50% a 75% - Implantação em andamento, de 6 a 8 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	20	7%
	Grau 4 - 75% a 99% - Implantação em fase final, de 9 a 11 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	5	2%
	Grau 5 - Totalmente implantado	2	1%
Dummy 1 - conscientização do gestor	Total Dummy 1	173	61%
	Grau 0 - A implantação não foi iniciada	47	17%
	Grau 1 - 0 a 25% - Implantação Iniciada, pelo menos 3 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	63	22%
	Grau 2 - 25% a 50% - Implantação em andamento, de 4 a 6 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	28	10%

Grau 3 - 50% a 75% - Implantação em andamento, de 6 a 8 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	22	8%
Grau 4 - 75% a 99% - Implantação em fase final, de 9 a 11 das NBCTS estão sendo realizadas no meu órgão	12	4%
Grau 5 - Totalmente implantado	1	0%
Total Geral - Dummy 0 e 1 -	283	

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Ao calcular a correlação entre essas duas variáveis: Grau de implantação e Conscientização Gestores, obteve-se uma correlação negativa de 0,073 que significa a existência de uma fraca correlação inversa entre as variáveis.

Tabela 3 – Matriz de correlação (Pearson)

Variáveis	Nível de Implantação	Dummy
Nível de Implantação	1	-0,073
Dummy	-0,073	1

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Ao incluir na Dummy como variável qualitativa, a falta de treinamento e testar a correlação conjunta com a conscientização do gestor, a correlação aumenta para 0,11. No entanto ainda é considerada uma correlação fraca.

Tabela 3 – Matriz de correlação (Pearson)

Variáveis	Nível de Implantação	Dummy
Nível de Implantação	1	-0,110
Dummy	-0,110	1

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Desta forma, não pode ser afirmado que a falta de conscientização dos gestores e a falta de treinamento sejam os responsáveis pelo morosidade e falta de êxito nesta implantação.

5. CONCLUSÕES

Considerando a atual convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS - *International*

Public Sector Accounting Standards), o presente estudo objetivou analisar se há correlação entre o nível de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e grau de conscientização do gestor público neste processo.

É um consenso pelos contadores públicos respondentes desta pesquisa que a implantação das IPSAS é importante para a melhoria dos controles, maior comparabilidade dos demonstrativos e redução das possíveis fraudes. No entanto, três fatores são principais dificultadores para a eficiência na implantação: a conscientização dos gestores públicos, a falta de autonomia dos contadores na execução de suas tarefas e o treinamento dos servidores.

Como pode ser observado na análise dos resultados, ao verificar a correlação entre as variáveis, obteve-se uma correlação negativa fraca, o que nos permite inferir que apenas a conscientização do gestor e maior periodicidade nos treinamentos não são suficientes para que o sucesso desta implantação nos órgãos públicos.

Sugere-se como pesquisa futura, um estudo com os gestores públicos para identificar os motivos da falta de conscientização e prioridade para implantação das NBCT SP já que estas são legalmente obrigatórias, assim como um estudo para identificar o motivo da falta de autonomia na execução das atividades contábeis.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan/mar. 1999.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora e colaboradora). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: jul. 2014.

Brasília, 4 de maio de 2000.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria 184, de 25 de agosto de 2008**. Disponível em: <

<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao setor público: válido para 2013**. 5 ed. Brasília, 2012. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp1> >. Acesso em: 05 jun. 2014.

CHAN, James L. International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues. In: **The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS**, edited by Mariano D'Amore. Milan, Italy: McGraw-Hill, 2009, pp. 19-33.

CHAROUX, Ofélia M. G. **Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento**. 3ª Ed. São Paulo: DVS Editora, 2006.

CHRISTIAEN, Johan; VANHEE, Christophe; MANES-ROSSI, Francesca; AVERSANO, Natalia. The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison. **Working Paper of Faculty of Economics and Business Administration, Ghent University, Belgium from Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration**, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128/2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 20 fev. 2014

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2013. 233 p.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; MACÊDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PERDENEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, Brasília, v. 6, n. 4, art. 6, p. 434-447, out./dez. 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAIR JR., Joseph. F.; BABIN, Barry; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. xx., 347 p.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília · v. 12 · n. 2 · p. 15 - 23 · mai/ago 2009.

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

PWC. PricewaterhouseCoopers. **Towards a new era in government accounting and reporting**. Disponível em:

http://preview.thenewsmarket.com/Previews/PWC/DocumentAssets/284413_v2.pdf.

Acesso em: jul. 2014. PwC Global survey on accounting and financial reporting by central governments, 2013.

QUEIROZ, Igor de Assis Sanderson de; RODRIGUES, Adriano. O Efeito das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) sobre a Aplicabilidade dos

Índices de Kohama para Análise de Balanços Patrimoniais da União. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 55, p. 24 - 31, set./dez, 2012.

ROJE, Gorana; VAŠIČEK, Davor; VAŠIČEK, Vesna. Accounting regulation and IPSAS implementation: Efforts of transition countries toward IPSAS compliance. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, December, Vol.6, No.12, 2010.

SILVA, Maurício Corrêa da Silva; COSTA, Giovanni Baptista; BOENTE Diego Rodrigues; BATISTA, Edimilson Monteiro. Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora. **Boletim Governet de Orçamento e Finanças**. Paraná, n. 73, p. 418-432, mai. 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal - Modernização da Gestão Pública (cartilha)**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2013.