

Adoção das Normas Contábeis Internacionais no Setor Público Brasileiro: Percepção dos Contadores Públicos do Rio Grande do Sul

LEANDRO SOARES PIZIO

Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

CARINE MOSCHETTA

Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

MARIA IVANICE VENDRUSCOLO

Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

Resumo

Este estudo tem como objetivo investigar a percepção dos contadores públicos que atuam no Estado do Rio Grande do Sul quanto à adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor. Esta pesquisa classifica-se como quantitativa, descritiva e levantamento ou *survey*. Utilizou-se uma amostra probabilística selecionada pelo critério de tipicidade. O questionário foi organizado em quatro blocos de questões fechadas sobre: i) o perfil do contador; ii) o cumprimento dos requisitos estabelecidos nas normas na instituição em que o respondente trabalha; iii) a implementação das normas; e iv) os benefícios e vantagens da implementação das normas. A confiabilidade do questionário foi avaliada através do uso do coeficiente alfa de Cronbach. A amostra é composta por 92 contadores públicos, predominantemente, da administração direta Municipal. Os resultados obtidos indicam que 75% dos profissionais pesquisados entendem que os requisitos das normas foram adotados. Porém, há um número considerável de contadores que discordam ou entendem não ser aplicável o regime de competência na elaboração das demonstrações financeiras, bem como entendem não ser aplicável a entidade apresentar a demonstração de fluxo de caixa. Em relação à implementação das normas, não há consenso se os profissionais foram treinados e se a quantidade de pessoal foi suficiente. Para 70% dos pesquisados a aplicação das normas resultou em vantagens e benefícios ao setor. Os resultados apontados por este estudo sugerem que ainda existem percepções adversas por parte dos profissionais contábeis, bem como revelam a necessidade de que ações mitigatórias sejam tomadas no sentido de evitar possíveis inconsistências na divulgação das informações contábeis. Este estudo se diferencia das demais pesquisas por identificar a percepção de um número maior de profissionais no Estado Rio Grande do Sul contribuindo para as pesquisas empíricas no Brasil sobre o tema.

Palavras-chave: Contabilidade pública; Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público; Percepção.

1 Introdução

A Contabilidade vem passando por várias mudanças econômicas, tecnológicas, sociais e políticas em nível mundial que impactam suas práticas. Dentre essas, o processo de adoção das normas contábeis aplicadas ao setor público decorrentes da convergência ao padrão *International Financial Reporting (IFRS)*, editadas pelo *International Accounting Standard Board (IASB)*. As *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* são as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Boards (IPSASB)*, órgão designado pelo *International Federation of Accountants (IFAC)*.

Pesquisa realizada pela empresa de consultoria Price Waterhouse Coopers (PWC) (2013) em 100 países identificou 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 aplicadas ao 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, maior envolvimento dos funcionários não contábeis no processo de tomada de decisão e um sistema que forneça os dados necessários para essa contabilidade.

Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano e Van Cauwenberge (2015) buscou identificar os níveis de adoção de normas contábeis baseadas no regime de competência (não necessariamente a adoção das IPSAS) em governos central e local de 59 países/jurisdições através da aplicação de questionários a três níveis de especialistas em cada país/jurisdição (acadêmico, profissional e consultor). A amostra de 100 respostas foi composta por 48 acadêmicos, 33 funcionários e 19 consultores contábeis distribuídos entre as regiões classificadas como antiga Europa, nova Europa, países Anglo-saxões, América Latina, África e Ásia.

O resultado apontou que 44% dos governos locais adotam as IPSAS, enquanto 39% adotam outra norma baseada no regime de competência. Para os governos centrais, as IPSAS são adotadas por cerca de 51% dos pesquisados e outra norma baseada no regime de competência por 22% dos respondentes. Os autores concluíram que ainda existe um número importante de governos centrais adotando normas baseadas no regime de caixa em comparação com os governos locais, mas no grupo de governos que optaram pelo regime de competência, os governos centrais optaram pela adoção das IPSAS. O estudo revelou uma situação favorável para a adoção de normas baseadas do regime de competência, principalmente para as IPSAS, na América Latina (Christiaens *et al.*, 2015).

No Brasil, o início do processo de convergência ocorreu em 2004 quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu um grupo de estudos com o objetivo de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público alinhadas às IPSAS (Nascimento, Santos, Zittei & Arnosti, 2015). Em 2008, através da Portaria 184, o Ministério da Fazenda atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a missão de promover a convergência destas normas. No mesmo ano, foram editadas as primeiras normas pelo CFC que entraram em vigor de forma obrigatória em janeiro de 2010 (Piccoli & Klann, 2015).

O estudo de Calado e Teixeira (2016) identificou a percepção de 67 (sessenta e sete) servidores de 23 (vinte e três) estados e 12 (doze) capitais brasileiras sobre as dificuldades para se elaborar e divulgar as demonstrações financeiras após a convergência do Brasil às normas internacionais IPSAS. Verificou-se baixa expectativa dos respondentes quanto a um ritmo rápido para adaptação cultural e institucional às novas regras pois ainda persiste um foco maior para o balanço orçamentário e há resistência à demonstração dos fluxos de caixa.

Os profissionais consideraram que a falta de recursos tecnológicos e humanos comprometeu o processo de adoção às normas.

Sob a mesma perspectiva, Schuh (2016), identificou a percepção de 30 (trinta) profissionais responsáveis pelo setor de Contabilidade de municípios localizados no Vale do Taquari – RS sobre as dificuldades para se elaborar e divulgar as demonstrações financeiras após a convergência do Brasil às normas internacionais. O levantamento abordou sobre a adesão das normas, dificuldades enfrentadas pelos profissionais durante o processo de adesão, e os benefícios e as vantagens trazidas pela convergência das normas. As principais dificuldades observadas na implementação foram a escassez de tempo, falta de treinamento e falta de apoio de gestores.

Diante do exposto, mesmo que o Brasil já tenha oficialmente convergido às normas internacionais há dez anos percebe-se a complexidade do processo de adoção. Este processo que vem ocorrendo de forma gradativa (Schuh, 2016; Diniz, da Silva, da Costa Santos & Martins, 2015; Piccoli & Klann, 2015) requer dos profissionais contábeis maior conhecimento técnico e aumento do julgamento profissional, conforme destacado pelos estudos anteriores. Além do estudo de Schuh (2016), não foram identificados outros estudos sobre a percepção dos profissionais que atuam no Estado do Rio Grande do Sul.

Identificar a percepção de um número maior destes profissionais sobre o processo de convergência das normas contribui para compreender se o processo de adaptação e implementação do Estado é similar as demais regiões do país e da região do Vale do Taquari – RS já estudadas. Além disso, compreender o nível de informações financeiras divulgadas pelas entidades públicas, na percepção de seus contadores, pode subsidiar a adoção de medidas de melhoria no processo de transparência das informações por estas entidades.

Com o intuito de contribuir para a literatura brasileira o presente estudo tem como finalidade responder a seguinte questão de pesquisa: **Qual o nível de percepção dos Contadores Públicos que atuam no Rio Grande do Sul em relação à adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?** Desta forma, esta pesquisa tem como objetivo identificar a percepção dos contadores públicos que atuam no território Gaúcho quanto à adoção das NBC do Setor Público, com base no perfil profissional, na percepção quanto aplicação da norma em sua instituição de atuação, na implementação das normas e nos benefícios e vantagens na aplicação das mesmas. A amostra é composta por 92 contadores públicos que atuam no território Gaúcho.

Os resultados obtidos indicam que 75% dos profissionais pesquisados entendem que os requisitos das normas foram adotados. Porém, há um número considerável de contadores que discordam ou entendem não ser aplicável o regime de competência na elaboração das demonstrações financeiras, bem como entendem não ser aplicável a entidade apresentar a demonstração de fluxo de caixa. Em relação a implementação das normas, não há consenso se os profissionais foram treinados e se a quantidade de pessoal foi suficiente. Para 70% dos pesquisados a aplicação das normas resultou em vantagens e benefícios ao setor.

2 Referencial Teórico

2.1 Normas de contabilidade aplicadas ao setor público

No Brasil, o início do processo de convergência ocorreu em 2004 quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu um grupo de estudos com o objetivo de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público alinhadas às IPSAS (Nascimento, Santos, Zittei & Arnosti, 2015). Em 2008, através da Portaria 184, o Ministério da Fazenda atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a missão de promover a convergência destas

normas. A STN editou em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), com esta finalidade (Piccoli & Klann, 2015).

O MCASP contempla um conjunto de normas contábeis e procedimentos organizado em: i) procedimentos contábeis orçamentários (Parte I); ii) procedimentos contábeis patrimoniais (Parte II); iii) procedimentos contábeis específicos (Parte III); iv) plano de Contas Aplicado ao Setor Público (Parte IV); v) demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (Parte V). Estas normas aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do Setor Público que compreende os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes) (Brasil, 2018).

Em 2012, ano estimado para cumprimento da agenda de convergência, um estudo comparativo do conteúdo entre as normas brasileiras, até então existentes, e as IPSAS observaram que o estágio de convergência era de adoção parcial (Fragoso, Macêdo, de Gusmão Lopes, Ribeiro Filho, & Pederneiras, 2012). Nesta data, haviam sido editadas o total de onze normas técnicas (Piccoli & Klann, 2015). Atualmente já foram editadas 28 normas pelo CFC, conforme evidencia a Tabela 1 com sua correlação com as IPSAS.

Tabela 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e sua correlação às normas *International Public Sector Accounting Standards*.

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público		<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
NBCTSP DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação.	Framework estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), os quais devem ser elaborados com base no regime de competência.
NBC TSP 01 DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação.	IPSAS 23 regula as exigências para a receita proveniente das transações sem contraprestação, exceto para transações sem contraprestação que originem uma combinação de entidades.
NBC TSP 02 DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação.	IPSAS 9 estabelece o tratamento contábil de receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação.
NBC TSP 03 DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.	IPSAS 19 define provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificar as circunstâncias nas quais as provisões devam ser reconhecidas, como devem ser mensuradas e as evidenciações que devam ser feitas sobre elas.
NBC TSP 04 DOU 06/12/16	Estoques.	IPSAS 12 estabelece o tratamento contábil para estoques.
NBC TSP 05 DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente.	IPSAS 32 prescreve a contabilização dos contratos de concessão de serviços pela concedente, uma entidade do Setor Público
NBC TSP 06 DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento.	IPSAS 16 estabelece o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.
NBC TSP 07 DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado.	IPSAS 17 estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações.
NBC TSP 08 DOU 28/9/17	Ativo Intangível.	IPSAS 31 define o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra Norma.

NBC TSP 09 DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.	IPSAS 21 define os procedimentos que uma entidade deve adotar para determinar se um ativo não-gerador de caixa sofreu redução ao valor recuperável e garantir que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas.
NBC TSP 10 DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.	IPSAS 26 define os procedimentos que uma entidade adota para determinar se um ativo gerador de caixa sofreu redução ao valor recuperável e garantir que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas.
NBC TSP 11 DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis.	IPSAS 1 estabelece requisitos gerais para a apresentação de demonstrações contábeis elaboradas sob o regime de competência, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo.
NBC TSP 12 DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa.	IPSAS 2 identifica as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa, os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis e o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.
NBC TSP 13 DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.	IPSAS 24 requer uma comparação dos valores orçados e dos valores realizados decorrentes da execução do orçamento a ser incluído nas demonstrações contábeis das entidades que são requeridas a, ou eleitas a tornar publicamente disponível seu orçamento(s) aprovado(s) e, portanto, àquelas que são publicamente responsáveis.
NBC TSP 14 DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos.	IPSAS 5 prescreve o tratamento contábil para os custos de empréstimos.
NBC TSP 15 DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados.	IPSAS 39 prescreve a contabilização e a divulgação de benefícios a empregados, incluindo benefícios de curto prazo (salários, férias anuais, licenças por doença, gratificações, participação nos lucros e benefícios não monetários); pensões; seguro de vida pós-emprego e benefícios médicos; benefícios de cessação de emprego e outros benefícios a longo prazo dos empregados (licença de longa duração, incapacidade, remuneração diferida e bônus e participação nos resultados a longo prazo), exceto para transações com base em ações e planos de benefícios de aposentadoria.
NBC TSP 16 DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas (vigência a partir 2021).	IPSAS 34 determina como contabilizar os investimentos em entidades controladas, joint ventures e coligadas em demonstrações financeiras separadas.
NBC TSP 17 DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas (vigência a partir 2021).	IPSAS 35 estabelece princípios para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou mais outras entidades.
NBC TSP 18 DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto (vigência a partir 2021).	IPSAS 36 prescreve a contabilização de investimentos em coligadas e joint ventures e estabelecer os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial na contabilização investimentos em associadas e joint ventures.
NBC TSP 19 DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto (vigência a partir 2021).	IPSAS 37 estabelece critérios para a elaboração e divulgação de informação contábil por entidades que tenham participação em acordos em conjunto.
NBC TSP 20 DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades (vigência a partir 2021).	IPSAS 38 exige que a entidade divulgue informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar: (a) a natureza e os riscos associados com as participações em controladas, em controladas não consolidadas, em acordos em conjunto, em coligadas e em entidades estruturadas não consolidadas; e (b) os efeitos dessas participações sobre a sua posição financeira, seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa.

NBC TSP 21 DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público (vigência a partir 2021).	IPSAS 40 estabelece requisitos para classificar, reconhecer e medir combinações do Setor Público.
NBC TSP 22 DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas (vigência a partir 2021).	IPSAS 20 exige a evidenciação da existência de partes relacionadas onde há controle e a evidenciação de informações sobre as transações entre a entidade e suas partes relacionadas em certas circunstâncias.
NBC TSP 23 DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (vigência a partir 2021).	IPSAS 3 defini critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e evidenciação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificações de erros.
NBC TSP 24 DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis (vigência a partir 2021).	IPSAS 4 determina como incluir transações em moeda estrangeira e entidades no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade e como converter as demonstrações contábeis desta entidade em outra moeda (moeda de apresentação).
NBC TSP 25 DOU 28/11/19	Evento Subsequente (vigência a partir 2021).	IPSAS 14 prescreve quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço e as divulgações que uma entidade deve dar acerca da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e sobre acontecimentos após a data do balanço.
NBC TSP 26 DOU 28/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola (vigência a partir 2021).	IPSAS 27 estabelece o tratamento contábil e a evidenciação das atividades agrícolas.
NBC T 16.7 1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis (revogada a partir de 1º/1/21).	Não há.
NBC T 16.11 1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	Não há.

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2020).

Na sequência, são apresentadas na Tabela 2 as IPSAS que não têm NBC do Setor Público editadas e os objetivos de acordo com IFAC.

Tabela 2: International Public Sector Accounting Standards e seus Objetivos

Norma	Objetivos
IPSAS 10 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias.	Prescrever o tratamento contábil nas demonstrações financeiras consolidadas e individuais de uma entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária.
IPSAS 11 Contratos de Construção.	O objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção.
IPSAS 13 Arrendamentos.	Prescrever, para arrendatários e arrendadores, as políticas e divulgações contábeis apropriadas a serem aplicadas em relação a arrendamentos financeiros e operacionais.
IPSAS 18 Informações por Segmento.	Estabelecer princípios para relatar informações financeiras por segmento.
IPSAS 22 Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral.	Estabelecer regras de evidenciação para os governos que optem por apresentar a informação sobre o setor do governo geral (SGG) em suas demonstrações contábeis consolidadas.
IPSAS 28 Instrumentos Financeiros: Apresentação	Estabelecer princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivo ou ativo líquido/patrimônio e para compensação de ativos financeiros e passivos financeiros.

IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.	Estabelecer princípios para reconhecer e mensurar ativos financeiros, passivos financeiros e alguns contratos de compra e venda de itens não financeiros.
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Divulgações.	Prescrever divulgações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar a importância dos instrumentos financeiros para uma entidade, a natureza e a extensão de seus riscos, e como a entidade gerencia esses riscos.
IPSAS 33	Adoção Inicial do Regime de Competência das IPSAS.	Fornecer orientação a um adotante pela primeira vez, que prepara e apresenta demonstrações financeiras após a aprovação do regime de competência IPSAS.
IPSAS 41	Instrumentos Financeiros.	Estabelecer novos requisitos para classificar, reconhecer e medir instrumentos financeiros para substituir os da IPSAS 29, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
IPSAS 42	Benefícios Sociais.	Definir benefícios sociais e determinar quando as despesas e responsabilidades por benefícios sociais são reconhecidos e como são medidos.

Fonte: Adaptado de IFAC (2018, 2019).

Percebe-se que o processo de convergência às normas internacionais está ocorrendo de forma contínua, visto que existem onze normas já emitidas pelo CFC com vigência de adoção a partir de 1º de janeiro de 2021 (Tabela 1) e outras onze normas internacionais que ainda não foram emitidas no Brasil (Tabela 2). Mesmo que o processo já tenha iniciado há dez anos observa-se que serão necessários alguns anos ainda para que o processo de convergência esteja finalizado.

2.2 Estudos relacionados

Santos, Silva, Silva e Sauerbronn (2019) investigou as percepções e expectativas dos profissionais de contabilidade que atuam em unidades setoriais da Marinha do Brasil (MB) quanto à implantação das IPSAS e comparou com as percepções dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) pesquisados por Diniz *et al.* (2015). Ambos estudos fizeram uso de questionário com o mesmo construto teórico em cinco dimensões (percepção, principais vantagens da implantação, custos e benefícios de implantação, interpretação e aplicação e responsabilidade educativa para aplicação das IPSAS). A amostra dos estudos é de 32 respondentes da MB e 108 respondentes do GTCON.

O estudo evidenciou diferenças dos profissionais que atuam na MB com relação às percepções dos profissionais que atuam no GTCON em quatro das cinco dimensões. A aplicação de método do grupo focal, trouxe à tona novas dimensões de análise relacionadas com a baixa capacitação contábil associada às dificuldades na interpretação e aplicação das normas contábeis, a dependência de *software* e a percepção da inadequação das normas contábeis convergidas ao setor público decorrente do entendimento de que as IPSAS introduzem a lógica de mercado para o serviço público, onde a eficiência é medida pela produção de benefícios sociais e não por meio dos benefícios econômicos (Santos *et al.*, 2019).

Outra pesquisa que merece destaque é o estudo de Piccoli e Klann (2015) que analisou a percepção dos contadores públicos, atuantes na Região da Ammoc do Estado de Santa Catarina, em relação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. O levantamento com 22 contadores públicos abordou três áreas: sistema de informação, atualização profissional e a mudança de cultura operacional. O resultado demonstrou que os contadores públicos investigados reconhecem a importância das novas normas contábeis, no entanto, admitem que ainda não estão totalmente preparados para implementá-las em sua

totalidade. Além disso, alguns contadores pesquisados não demonstraram entendimento correto de algumas normas, o que pode prejudicar a qualidade das informações divulgadas.

Nessa linha, pode-se citar o trabalho de Alves, Canan, e de Lima (2015), que investigou os desafios enfrentados por 56 contadores de prefeituras mato-grossenses em relação a cinco normas específicas. Os dados indicaram nível maior de preocupação com a capacitação e preparação das pessoas responsáveis ou envolvidas na obtenção e processamento de dados contábeis. Além disso, as normas, que atribuem aos contadores doses consideráveis de discricionariedade nas escolhas contábeis foram aquelas cujos entrevistados atribuíram maior preocupação, com destaque para a NBC TSP 16.11 que estabelece as regras básicas para implantação de subsistema de custos.

Outro estudo em relação a percepção dos contadores públicos é a pesquisa de Padrones, Colares e dos Santos (2014) que analisou o nível de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras, bem como as principais dificuldades deste processo. Com base em uma amostra de 274 contadores atuantes em órgãos públicos, concluíram que o nível de implantação das normas é ainda muito baixo, incluindo os órgãos federais. Os principais dificultadores identificados para a implantação foram a falta de: conscientização da importância da implantação pelos gestores; autonomia dos contadores na execução de suas tarefas; treinamento aos servidores.

Os estudos anteriores destacam a complexidade no processo de adoção das normas internacionais, principalmente no que tange ao preparo dos profissionais pesquisados que pode estar relacionado às dificuldades na interpretação das normas e a falta de capacitação dos mesmos. Este estudo se diferencia das demais pesquisas por identificar a percepção de um número maior de profissionais no Estado Rio Grande do Sul contribuindo para as pesquisas empíricas no Brasil sobre o tema.

3 Procedimentos metodológicos

Quanto à abordagem do problema de pesquisa, aos objetivos e aos procedimentos técnicos, esta pesquisa classifica-se como quantitativa, descritiva e levantamento ou *survey*. A abordagem quantitativa é caracterizada neste estudo pela análise da frequência absoluta e percentual de respostas e o estudo apresenta a descrição da percepção dos contadores públicos que atuam no território Gaúcho quanto à adoção às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Em relação aos procedimentos técnicos utilizados é considerado como levantamento ou *survey*, visto que, ocorre a solicitação de informações a um conjunto de pessoas sobre a questão de pesquisa proposta (Gil, 2008).

A população da pesquisa é composta pelos servidores públicos que atuam no Rio Grande do Sul, portanto utilizou-se uma amostra probabilística selecionada pelo critério de tipicidade. A forma de identificação dos sujeitos ocorreu pelo preenchimento de formulários (fale conosco) de sítios de prefeituras, empresas públicas e de órgãos públicos do Estado, cadastrando o e-mail do contador daquela instituição. Foi enviado o *link* do questionário da pesquisa para os e-mails destes contadores públicos, e obteve-se retorno de 92 respostas. Os dados do estudo foram obtidos com base neste questionário, disponibilizado no Google Docs no período de 25 de abril a 15 de maio de 2019. Foi realizado pré-teste do questionário entre os dias 16 e 31 de março de 2019 que contou com a participação de 5 contadores públicos e 3 docentes de cursos de graduação de disciplinas na temática.

O instrumento de coleta de dados foi organizado em quatro blocos de questões fechadas formuladas de forma coerente, concisa e afirmativa (Günther, 2003, p. 232) a partir das contribuições dos estudos anteriores (Alves *et al.*, 2015; Padrones *et al.*, 2014; Fragoso *et*

al., 2012; Piccoli & Kann, 2015; Calado & Teixeira, 2016). O primeiro bloco do questionário trata sobre o perfil do contador e os demais blocos estão relacionados à percepção dos respondentes sobre: i) o cumprimento dos requisitos estabelecidos nas normas na instituição em que o respondente trabalha; ii) a implementação das normas; e iii) os benefícios e vantagens da implementação das normas. Ao final do questionário foi disponibilizado uma questão aberta com o intuito de deixar o respondente livre para discorrer sobre qualquer questão.

O embasamento teórico para o desenvolvimento das questões foi a partir das resoluções de órgão normativo do Brasil (CFC), internacional (IPSAS) e da legislação regulamentada pela Secretaria do Tesouro Nacional. As perguntas foram estruturadas para que o respondente identificasse conforme uma escala Likert as seguintes alternativas de resposta: Discordo Totalmente; Discordo; Indiferente; Concordo e Concordo Totalmente. Para o bloco de questões sobre o cumprimento dos requisitos estabelecidos nas normas na instituição em que o respondente trabalha foi utilizada a alternativa de resposta Não se aplica, ao invés, de Indiferente. Os dados foram analisados pela frequência absoluta e pelo percentual de respostas.

Para classificação do nível de percepção dos contadores sobre a adoção das IPSAS foi adotado o escalonamento constante da Tabela 3.

Tabela 3 – Categorização do nível de percepção dos sujeitos da pesquisa

Nível	Escala
Baixo	Discordo Totalmente e Discordo
Médio	Indiferente
Alto	Concordo e Concordo Totalmente

Fonte: elaborado pelos autores (2019)

A confiabilidade do questionário foi avaliada através do uso do coeficiente alfa de Cronbach. O coeficiente foi calculado levando em consideração todas as questões do instrumento de pesquisa relacionadas à percepção dos respondentes sobre: i) o cumprimento dos requisitos estabelecidos nas normas na instituição em que o respondente trabalha; ii) a implementação das normas; e iii) os benefícios e vantagens da implementação das normas, totalizando 28 perguntas. O resultado obtido de 0,8749 sugere evidências de confiabilidade no instrumento de pesquisa utilizado por este estudo (Landis & Koch, 1977).

4 Resultados e análise dos dados

A amostra do questionário foi composta por 92 contadores públicos que atuam no território Gaúcho e as características destes profissionais estão apresentadas na Tabela 4. Observa-se que 92% dos entrevistados atuam na administração direta Municipal, sendo a maioria do sexo masculino (54%) com idade entre 31 a 40 anos (37%). Em relação à experiência profissional, 53% dos profissionais trabalham na área contábil a mais de 10 anos e 90% são graduados em Ciências Contábeis.

Tabela 4 – Caracterização dos sujeitos da pesquisa

Questões	Alternativas	Frequência	Percentual
Modalidade de instituição pública de atuação	Administração Direta Municipal	85	92%
	Administração Direta do Estado	4	4%
	Empresa Pública	2	2%
	Sociedade de Economia Mista	1	1%
	Autarquia	0	0%

	Fundação Pública	0	0%
Gênero	Masculino	50	54%
	Feminino	42	46%
Faixa etária	Até 20 anos	0	0%
	21 a 30 anos	15	16%
	31 a 40 anos	34	37%
	41 a 50 anos	25	27%
	Acima de 50 anos	18	20%
Área de formação	Bacharel em Ciências Contábeis	83	90%
	Técnico Contábil	7	8%
	Outros	2	2%
	Economia	0	0%
Tempo de experiência profissional	Até 10 anos	43	47%
	11 a 20 anos	23	25%
	21 a 30 anos	19	21%
	Acima de 30 anos	7	8%

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2019)

Após a identificação do perfil dos respondentes, na Tabela 5 são exibidas as percepções sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na instituição de atuação do contador e o cumprimento dos requisitos estabelecidos nas normas. De maneira geral, 75% dos profissionais pesquisados entendem que os requisitos das normas foram adotados e para 20% dos respondentes há normas não aplicáveis as suas entidades de atuação.

Tabela 5 – Percepção dos sujeitos sobre os requisitos estabelecidos nas NBC do Setor Público

Quesitos	Discordo Totalmente		Discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Não se aplica		Total
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	
NBC TSP 11(IPSAS 1) - As demonstrações contábeis para fins gerais são preparadas de acordo com o regime contábil de competência.	0	0%	1	1%	43	47%	42	46%	6	7%	92
NBC TSP 12(IPSAS 2) – Apresenta informações sobre mudanças históricas no caixa e equivalentes de caixa de uma entidade do Setor Público por meio de uma demonstração de fluxo de caixa.	1	1%	1	1%	48	52%	32	35%	10	11%	92
NBC TSP - ESTRUTURA CONCEITUAL(FRAMEWORK) - A entidade elabora, com base no regime competência, as	0	0%	4	4%	50	54%	32	35%	6	7%	92

informações contábeis de acordo com a estrutura conceitual.												
NBC TSP 07 (IPSAS 17) – A entidade reconhece os ativos imobilizados, determina os seus valores contábeis e os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável.	1	1%	8	9%	50	54%	28	30%	5	5%	92	
NBC TSP 01(IPSAS 23) - A entidade contabiliza as receitas provenientes de tributos e transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações por regime de competência.	4	4%	5	5%	45	49%	29	32%	9	10%	92	
NBC TSP 13(IPSAS 24) - A entidade divulga em notas explicativas às demonstrações contábeis o regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado.	3	3%	6	7%	45	49%	31	34%	7	8%	92	
NBC TSP 15(IPSAS 39) - A entidade contabiliza nas demonstrações contábeis todos os benefícios a empregados, exceto para os pagamentos baseados em ações.	3	3%	6	7%	49	53%	21	23%	13	14%	92	
NBC TSP 08(IPSAS 31) - O ativo intangível é reconhecido inicialmente pelo seu custo nas demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência.	5	5%	3	3%	30	33%	20	22%	34	37%	92	
NBC TSP 02 (IPSAS 9) - A entidade contabiliza receitas decorrentes de prestação de serviços, venda de bens e uso, por parte de terceiros, de outros ativos que gerem juros, royalties e dividendos por regime de competência.	5	5%	6	7%	38	41%	25	27%	18	20%	92	
NBC TSP 10(IPSAS 26) - A entidade reconhece a perda por redução ao valor recuperável do ativo no resultado do período (VPD) de acordo com o regime de	2	2%	11	12%	45	49%	23	25%	11	12%	92	

competência.												
NBC TSP 09 (IPSAS 21) - A entidade reconhece a reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo no resultado do período (VPA) de acordo com o regime de competência.												
	2	2%	12	13%	40	43%	22	24%	16	17%	92	
NBC TSP 14 (IPSAS 5) - A entidade reconhece e contabiliza nas demonstrações contábeis os custos de empréstimo no resultado do período.												
	5	5%	9	10%	28	30%	28	30%	22	24%	92	
NBC TSP 03 (IPSAS 19) - A entidade reconhece as Provisões para perdas decorrentes de atividades operacionais futuras.												
	5	5%	12	13%	37	40%	15	16%	23	25%	92	
NBC TSP 04(IPSAS 12) - A entidade contabiliza o valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa no resultado por regime de competência.												
	8	9%	14	15%	27	29%	22	24%	21	23%	92	
NBC TSP 05(IPSAS 32) - A entidade concedente reconhece nas demonstrações contábeis um ativo fornecido pela concessionária e/ou uma melhoria em seus ativos preexistentes como ativo da concessão de serviços.												
	7	8%	10	11%	19	21%	8	9%	48	52%	92	
NBC TSP 06 (IPSAS 16) -A entidade contabiliza propriedades para investimento, incluindo a mensuração, nas demonstrações contábeis de arrendatário, de direitos sobre propriedades para investimento mantidas em arrendamento mercantil contabilizado, como arrendamento financeiro.												
	8	9%	8	9%	20	22%	4	4%	52	57%	92	
Total	59	4%	116	8%	614	42%	382	33%	301	20%	1.472	
Nível de percepção	Baixo					Alto						

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2019)

Na tabela 5, observa-se que 92% dos pesquisados concordam (47% Concordo e 46% Concordo Totalmente) que as demonstrações contábeis para fins gerais são preparadas de acordo com o regime contábil de competência e 87% dos contadores concordam (52% Concordo e 35% Concordo Totalmente) que a entidade apresenta informações sobre

mudanças históricas no caixa e equivalentes de caixa de uma entidade do Setor Público por meio de uma demonstração de fluxo de caixa. Para 82 respondentes (89%, sendo 54% Concordo e 35% Concordo Totalmente) a instituição elabora, com base no regime competência, as informações contábeis de acordo com a estrutura conceitual.

Conforme respostas apresentadas nos quesitos 1 e 3 da Tabela 5, 18% dos contadores públicos discordam (5 respostas) ou entendem não ser aplicável (12 respostas) o regime de competência na elaboração das demonstrações financeiras. A ausência de pessoal treinado com relação ao regime de competência foi um dos principais problemas apontados pelo levantamento que engloba diversos países, realizado pela PWC (2013). O estudo de Piccoli e Klann (2015) também identificou a mesma deficiência, visto que 31% dos pesquisados concordaram que as normas não fazem menção ao princípio da competência.

Outro quesito de destaque está relacionado ao item 2 da Tabela 5, onde 10 respondentes (11%) entendem não ser aplicável e 2 respondentes (2%) não concordam que a entidade deva apresentar informações sobre mudanças históricas no caixa e equivalentes de caixa por meio da demonstração de fluxo de caixa, sendo que esta demonstração é obrigatória. O estudo de Calado e Teixeira (2016) apontou para a resistência à adoção da demonstração dos fluxos de caixa.

A maioria dos contadores (85%) concorda que a entidade reconhece os ativos imobilizados, determina os seus valores contábeis e os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável. Para 74 respondentes (80%, sendo 49% Concordo e 32% Concordo Totalmente) a instituição contabiliza as receitas provenientes de tributos e transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações por regime de competência. Novamente, há um número considerável de contadores (18 respondentes, sendo 4 Discordo Totalmente, 5 Discordo e 9 Não se Aplica) que não concorda ou entende não ser aplicável o regime de competência.

Para 83% dos contadores (49% Concordo e 34% Concordo Totalmente) a entidade divulga em notas explicativas às demonstrações contábeis o regime orçamentário e o critério de classificação adotado no orçamento aprovado e para 76% dos pesquisados (53% Concordo e 23% Concordo Totalmente) a entidade contabiliza nas demonstrações contábeis todos os benefícios a empregados, exceto para os pagamentos baseados em ações, conforme previsto em norma. Em ambos os quesitos, para 10% dos contadores a norma não é adotada (3% Discordo Totalmente e 7% Discordo).

Com relação ao reconhecimento do ativo intangível inicialmente pelo seu custo nas demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência, na percepção de 54% dos pesquisados a norma é adotada, não sendo aplicável para 34 respondentes (37%). Para 63 respondentes (68%, sendo 41% Concordo e 27% Concordo Totalmente) a entidade contabiliza receitas decorrentes de prestação de serviços, venda de bens e uso, por parte de terceiros, de outros ativos que gerem juros, royalties e dividendos por regime de competência. Outra vez, um número considerável de contadores (11 respondentes, sendo 5 Discordo Totalmente e 6 Discordo) não adota o regime de competência.

No entendimento de 74% dos contadores (49% Concordo e 25% Concordo Totalmente) a entidade reconhece a perda por redução ao valor recuperável do ativo no resultado do período (VPD) de acordo com o regime de competência, não sendo aplicável a norma para 12% respondentes. Para 67% dos contadores (43% Concordo e 24% Concordo Totalmente) a entidade reconhece a reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo no resultado do período (VPA) de acordo com o regime de competência, sendo que para 17% dos pesquisados a norma não é aplicável.

Na interpretação de 60% dos pesquisados a entidade de ocupação dos mesmos reconhece e contabiliza nas demonstrações contábeis os custos de empréstimo no resultado do período. Para 56% dos contadores (40% Concordo e 16% Concordo Totalmente) a entidade reconhece as estimativas de perdas decorrentes de atividades operacionais futuras. Aproximadamente metade dos contadores (53%) concorda que a entidade contabiliza o valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa no resultado por regime de competência. No entanto, para 24% dos contadores essa norma não é adotada (9% Discordo Totalmente e 15% Discordo).

Na opinião de 52% dos pesquisados a norma de reconhecimento nas demonstrações contábeis, da entidade concedente, de um ativo fornecido pela concessionária e/ou uma melhoria em seus ativos preexistentes como ativo da concessão de serviços não é aplicável nas instituições de atuação dos mesmos. Da mesma forma, para 57% dos respondentes a norma de contabilização de propriedades para investimento, incluindo a mensuração, nas demonstrações contábeis de arrendatário, de direitos sobre propriedades para investimento mantidas em arrendamento mercantil contabilizado não é aplicável as entidades de atuação dos respondentes.

Na Tabela 6 estão demonstradas as percepções dos contadores públicos sobre a implementação das NBC do Setor Público.

Tabela 6 – Percepção dos sujeitos sobre implementação das NBC do Setor Público

Quesitos	Discordo Totalmente		Discordo		Indiferente		Concordo		Concordo Totalmente		Total
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	
O Governo apoia a implementação das normas.	2	2%	8	9%	11	12%	61	66%	10	11%	92
O <i>software</i> de contabilidade é atualizado a convergências.	3	3%	15	16%	7	8%	54	59%	13	14%	92
O processo de mudanças das normas foi transparente.	0	0%	23	25%	20	22%	41	45%	8	9%	92
O custo de adequação dos sistemas contábeis foi elevado.	3	3%	20	22%	20	22%	37	40%	12	13%	92
Os profissionais foram treinados.	7	8%	30	33%	11	12%	39	42%	5	5%	92
A quantidade de pessoal foi suficiente.	13	14%	37	40%	8	9%	32	35%	2	2%	92
Total	28	5%	133	24%	77	14%	264	48%	50	9%	552
Nível de percepção	Baixo				Médio		Alto				

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2019)

Na percepção da maioria dos contadores o governo apoiou a implementação das normas (77%, sendo 66% Concordo e 11% Concordo Totalmente) e o *software* de contabilidade é atualizado à convergência das normas IPSAS (73%, sendo 59% Concordo e 14% Concordo Totalmente). Para 49 respondentes (53%) o processo de adoção das normas internacionais no setor público foi transparente e o custo de adequação dos sistemas contábeis foi elevado. Contudo, para 25% dos pesquisados (23 respondentes) o processo de adoção das normas não foi transparente e o custo de adequação dos sistemas contábeis foi elevado.

Não há consenso no quesito se os profissionais foram treinados, pois 47% entendem que sim (42% Concordo e 5% Concordo Totalmente) e 41% julgam que não (8% Discordo Totalmente e 33% Discordo). Nas pesquisas anteriores de Santos *et al.* (2019), Schuh (2016), e Padrones *et al.* (2014), a falta de treinamento foi um dos principais dificultadores na implementação. Em relação ao questionamento se a quantidade de pessoal foi suficiente, 54% dos contadores (50 profissionais) discordam desta afirmativa e 37% (34 profissionais) concordam, confirmando o resultado do estudo de Calado e Teixeira (2016) que constatou que a falta de recursos humanos comprometeu o processo de adoção às normas.

Na Tabela 7 são exibidas as percepções dos contadores públicos em relação às vantagens e benefícios na aplicação das NBC do Setor Público. No ponto de vista da maioria dos respondentes a aplicação das normas resultou em vantagens e benefícios ao Setor Público como um todo, com 70% de concordância. Essa percepção é ainda maior (78%) se excluirmos o quesito relacionado ao reconhecimento do profissional contábil.

Tabela 7 – Percepção sobre as vantagens e benefícios na aplicação das NBC do Setor Público

Quesitos	Discordo Totalmente		Discordo		Indiferente		Concordo		Concordo Totalmente		Total
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	
Integração com as Normas Internacionais de Contabilidade com a adequação às NBC do Setor Público.	2	2%	1	1%	11	12%	61	66%	17	18%	92
Melhoria do Balanço do Setor Público Nacional.	1	1%	3	3%	13	14%	53	58%	22	24%	92
Geração de informação útil para a tomada de decisão.	1	1%	6	7%	10	11%	50	54%	25	27%	92
Melhoria no processo de prestação de contas.	1	1%	8	9%	11	12%	49	53%	23	25%	92
Racionalização e melhor gestão dos recursos públicos.	2	2%	12	13%	22	24%	39	42%	17	18%	92
Reconhecimento do profissional contábil no setor público.	19	21%	20	22%	23	25%	24	26%	6	7%	92
Total	26	5%	50	9%	90	16%	276	50%	110	20%	552
Nível de percepção	Baixo				Médio		Alto				

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2019)

No que refere-se as percepções dos contadores públicos em relação às vantagens e benefícios na aplicação das normas, observa-se que para a maioria dos pesquisados houve integração com as Normas Internacionais de Contabilidade com a adequação às NBC do Setor Público (84%), melhoria do Balanço do Setor Público Nacional (82%) e geração de informação útil para a tomada de decisão (81%). Também é consenso entre os respondentes a melhoria no processo de prestação de contas (78%) e a percepção de racionalização e melhor gestão dos recursos públicos (60%). Não há unanimidade quanto ao reconhecimento do profissional contábil no setor público, visto que 43% discordam desta afirmativa e 33% concordam.

Em relação a questão aberta, não obrigatória, 10 profissionais manifestaram comentários adicionais sobre suas percepções em relação à adoção das normas. Vale destacar as seguintes opiniões: i) “[...] as informações geradas pela contabilidade, com exceção das de caráter orçamentário, ainda são subutilizadas pelos gestores [...]”; ii) “A principal dificuldade que os contadores enfrentam nos órgãos públicos com a adoção das novas normas é com relação ao comprometimento das administrações sobre o assunto.[...]. Tal percepção confirma os resultados dos estudos de Schuh (2016) e Padrones *et al.* (2014) que apontaram falta de apoio de gestores e falta de conscientização da importância da implantação pelos gestores.

5 Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo investigar a percepção dos contadores públicos que atuam no território Gaúcho quanto à adoção das NBC do Setor Público, com base no perfil profissional, na percepção quanto aplicação da norma em sua instituição de atuação, na implementação das normas e nos benefícios e vantagens na aplicação das mesmas. A amostra foi composta por 92 contadores públicos que atuam no território Gaúcho, predominantemente, na administração direta Municipal (92%). A maioria dos respondentes é do sexo masculino (54%) com idade entre 31 a 40 anos (37%). Em relação a experiência profissional, 53% dos profissionais trabalham a área contábil a mais de 10 anos e 90% são graduados em Ciências Contábeis.

O nível de percepção dos contadores sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na instituição de atuação e o cumprimento dos requisitos estabelecidos nas normas foi alto, visto que 75% dos profissionais pesquisados entendem que os requisitos das normas foram adotados e para 20% dos respondentes há normas não aplicáveis as suas entidades de atuação. No entanto, há um número considerável de contadores (18%) que discordam ou entendem não ser aplicável o regime de competência na elaboração das demonstrações financeiras. Outro quesito de destaque é que 11% dos respondentes entendem não ser aplicável a entidade apresentar informações sobre mudanças históricas no caixa e equivalentes de caixa por meio da demonstração de fluxo de caixa, sendo que esta demonstração é obrigatória.

Em relação as percepções dos contadores públicos sobre a implementação das NBC do Setor Público, os principais achados são: i) não há consenso no quesito se os profissionais foram treinados, pois 47% entendem que sim e 41% julgam que não; ii) em relação ao questionamento se a quantidade de pessoal foi suficiente, 54% dos contadores discordam desta afirmativa e 37% concordam. No ponto de vista da maioria dos respondentes a aplicação das normas resultou em vantagens e benefícios ao Setor Público como um todo, com 70% de concordância. Essa percepção é ainda maior (78%) se excluirmos o quesito relacionado ao reconhecimento do profissional contábil. Não há unanimidade quanto ao reconhecimento do profissional contábil no setor público, visto que 43% discordam desta afirmativa e 33% concordam.

Os resultados apontados por este estudo sugerem que ainda existem percepções adversas por parte dos profissionais contábeis quanto ao processo de implantação das IPSAS, bem como revelam a necessidade de que ações mitigatórias sejam tomadas no sentido de evitar possíveis inconsistências na divulgação das informações contábeis. Dentre as diversas alterações que a contabilidade pública brasileira sofreu nos últimos anos, percebe-se que a adoção do regime de competência seja um dos maiores desafios enfrentados pelos contadores públicos.

Embora, este estudo venha a contribuir para a literatura contábil, a pesquisa tem sua limitação que é o número de respondentes limitado aos profissionais contábeis que trabalham em instituições públicas no Rio Grande do Sul. Por esta razão, sugere como pesquisas futuras: i) replicar o questionário utilizado nesta pesquisa em profissionais das demais regiões do Brasil; ii) identificar os fatores que explicam o entendimento, de alguns contadores, de não adoção do regime de competência na elaboração das demonstrações financeiras; iii) identificar os fatores que explicam a interpretação, de alguns contadores, de não ser aplicável a entidade apresentar informações sobre mudanças históricas no caixa e equivalentes de caixa por meio da demonstração de fluxo de caixa; e iv) identificar a percepção dos gestores públicos quanto aplicação e implementação da norma.

Referências

- Alves, H. D. S. F., Canan, I., & de Lima, E. I. (2015, outubro). Desafios na Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil.
- Brasil. (2018). *Manual de Contabilidade aplicada ao setor público*. Recuperado em 20 março, 2019, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep>.
- Calado, J. E. S.; Teixeira, A. M. C. (2016). Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19(3), 485-503.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2020) *Normas internacionais de Contabilidade para o setor público*. Recuperado em 10 de fevereiro, 2020, de: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-decontabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>.
- Diniz, J. A., da Silva, S. F. S., da Costa Santos, L., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 275-294.
- Fragoso, A. R., Macêdo, J. M. A., de Gusmão Lopes, J. E., Ribeiro Filho, J. F., & Pederneiras, M. M. M. (2012). 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*, 6(4), 434-447.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA.
- Günther, H. (2003) *Como elaborar um questionário*. Série Planejamento de Pesquisa nas Ciências Sociais, nº 1. Brasília, DF: UnB, Laboratório de Psicologia Ambiental.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2018). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Volume I. Recuperado em 10 de fevereiro, 2020, de: <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements?keyword=IPSAS&language=87>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2018). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Volume II. Recuperado em 10 de fevereiro, 2020, de: <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements?keyword=IPSAS&language=87>

- International Federation of Accountants (IFAC). (2018). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Volume III. Recuperado em 10 de fevereiro, 2020, de: <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements?keyword=IPSAS&language=87>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2019). *International Public Sector Accounting: IPSAS 42, Social Benefits*. Recuperado em 10 de fevereiro, 2020, de: <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements?keyword=IPSAS&language=87>
- Landis, J. R., & Koch, G. G. (1977). The measurement of observer agreement for categorical data. *Biometrics*, 159-174.
- Nascimento, J. O. D., Santos, S. M. S., Zittei, M. V. M., & Arnosti, J. C. M. (2015, outubro). A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil.
- Padrones, K. G. D. S. A., Colares, A. C. V., & dos Santos, W. J. L. (2014, novembro). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, Brasil.
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público–NBCASP. *Revista do Serviço Público*, 66(3), 425-448.
- PWC. (2013). *Towards a new era in government accounting and reporting*. Londres, Inglaterra. Recuperado em 11 abril, 2019, de: <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-governmentaccounting-and-reporting-pdf.pdf>
- Santos, M. F. B.; Silva, A. C.; Silva, C. M.; Sauerbronn, F. F.. (2019). Implantação das IPSAS - Percepções e Experiências dos Profissionais Contábeis de um Órgão Setorial de Contabilidade. *XLIII Encontro da ANPAD - EnANPAD 2019*, São Paulo, SP, Brasil.
- Schuh, F. (2016). *A adoção das NBCASP pelos municípios do Vale do Taquari–RS na percepção do profissional da Contabilidade*. 2016 Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade do Vale do Taquari Lajeado, RS, Brasil.